

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 3Sžfk/6/2017
Identifikačné číslo spisu: 8015201184
Dátum vydania rozhodnutia: 21.02.2018
Meno a priezvisko: JUDr. Ivan Rumana
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:8015201184.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a z členov senátu JUDr. Jozefa Milučkého a JUDr. Sone Langovej v právnej veci sťažovateľa (predtým žalobcu): Bartolomej Čandík, so sídlom Mlynská 1440, Vranov nad Topľou, IČO: 33 277 737, zastúpeného: Mgr. Jaroslav Bratek, advokát so sídlom Laurinská 3, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 1531378/2015 zo dňa 9. októbra 2015 a č. 1531443/2015 zo dňa 9. októbra 2015, č. 1531418/2015 zo dňa 9. októbra 2015 o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 4S/49/2015-52 zo dňa 8. septembra 2016, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 4S/49/2015-52 zo dňa 8. septembra 2016 z a m i e t a.

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

Odôvodnenie

I.

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Prešove (ďalej aj „krajský súd“) podľa § 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zamietol žaloby, ktorými sa žalobca domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutí žalovaného č. 1531378/2015 zo dňa 9. októbra 2015, č. 1531443/2015 zo dňa 9. októbra 2015 a č. 1531418/2015 zo dňa 9. októbra 2015, ktorými žalovaný zamietol odvolania žalobcu a potvrdil prvostupňové rozhodnutia správcu dane, Daňového úradu Prešov, ktorými bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 1., 3. a 4. štvrtrok 2009.

2. Krajský súd v odôvodnení svojho rozsudku uviedol, že žalobca ako platiteľ dane si uplatnil odpočítanie

dane z faktúr vystavených spoločnosťou ONDENA s.r.o. č. 290100008 s dátumom vzniku daňovej povinnosti 23. 03. 2009 za dodanie zemných prác, podvrťávky ciest a chodníkov pre vloženie plynových prípojok, asfaltárske práce, zakladanie, v hodnote 3.750 €, z čoho daň z pridanej hodnoty (ďalej len DPH) predstavuje 712,50 €. Neuznaný odpočet DPH za uvedené daňové plnenie vyrubil správca dane rozhodnutím č. 1066794/2015 zo dňa 29. 06. 2015. Správca dane neuznal žalobcovi odpočet DPH z faktúry č. 290100060 so vznikom daňovej povinnosti dňa 21. 09. 2009, vyúčtovanej dodávateľom za výkopové práce, podvrťávky pre uloženie plynového potrubia vo výške 2.688 €, z čoho DPH predstavuje 510,70 €. Správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel DPH vzniknutý z uvedenej dodávky rozhodnutím č. 1066849/2015 zo dňa 29. 06. 2015. Správca dane neuznal žalobcovi odpočet dane z faktúry č. 290100078, s dátumom vzniku daňovej povinnosti dňa 18. 11. 2009, ktorou dodávateľ vyúčtoval žalobcovi dodanie výkopových prác - podvrťávky pre uloženie plynového potrubia v sume 6.375 €, z čoho DPH predstavovala 1.211,25 €. Správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel DPH rozhodnutím číslo 1066881/2015 zo dňa 29. 06. 2015.

3. Plnenia vyplývajúce z faktúr špecifikovaných v predchádzajúcom bode boli správcom dane preverované pri výkone daňovej kontroly, dane z príjmov fyzickej osoby, za zdaňovacie obdobie 2009. Bolo zistené, že žalobca predložil faktúry od dodávateľa ONDENA s.r.o. po dodaní prác, z ktorých bol dodávateľ povinný priznať a odviesť DPH. Predložené faktúry by boli dôkazom len vtedy, ak by boli vystavené na základe reálneho plnenia, ktorého uskutočnenie bol daňový subjekt povinný preukázať. Žalobca nepredložil pri daňovej kontrole žiaden relevantný dôkaz o reálnom uskutočnení zdaniteľného plnenia subjektom, ktorý je uvedený na faktúre ako dodávateľ. Správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie výsluchom štatutárnych zástupcov a splnomocnených zástupcov dodávateľa, dotazom v Sociálnej poisťovni, dotazom na peňažný ústav, výsluchom svedka a pod.

4. Krajský súd vyhodnotil námietku žalobcu, že vykonané dokazovanie je nepostačujúce pre objektívne zistenie skutočného stavu veci a že správca dane nevykonal ním navrhované dôkazy, za nedôvodnú. Svedok Ján Bezek bol vypočutý za účasti žalobcu, preto námietka smerujúca k nezákonnosti tohto úkonu správcu dane je nedôvodná. Uvedený svedok uviedol, že za spoločnosť dodávateľa nekonal, daňové priznanie nepodával, doklady predložené k nahliadnutiu nevystavil a podpis na predložených dokladoch nie je jeho. Svedka nepoznal ani žalobca a pri obchodných transakciách s ním neprišiel do kontaktu. Správca dane vypočúval aj ďalšie osoby oprávnené konať za dodávateľa, a to jeho bývalého ako i súčasného konateľa, z ktorých výpovedí vyplýva, že za spoločnosť v kontrolovanom zdaňovacom období nekonali, spoločnosť nevykonávala žiadnu činnosť a pečiatku táto spoločnosť nemala. Vyjadrili sa i v tom smere, že predložené faktúry nevystavili, žiadne peňažné prostriedky od nikoho neprevzali. Žalobca počas celého konania neoznačil osobu, ktorá mala zastupovať spoločnosť dodávateľa, s ktorou sa dohodol na poskytovaní služieb, osobu, ktorá mu poskytnuté práce odovzdala, ktorá mu za poskytnuté služby fakturovala predloženými účtovnými dokladmi. Keďže si žalobca nepreveril dôveryhodnosť svojich obchodných partnerov, vystavil sa riziku, že nespĺní zákonné podmienky nároku na odpočet dane podľa § 49 a § 1 zákona číslo 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon o DPH).

5. Krajský súd ďalej skonštatoval, že konatelia dodávateľskej spoločnosti nepredložili správcovi dane žiadne účtovné doklady, na základe ktorých by bolo možné preveriť, že k zdaniteľnému obchodu skutočne došlo tak, ako to deklaroval daňový subjekt. Úhrada na účet dodávateľa nebola dôkazom toho, že práce boli ním dodané, a že úhrada bola vykonaná na základe dodania konkrétnym dodávateľom. Žalobca sa k úhradám v hotovosti nevyjadril a nepreukázal, komu odovzdal hotovosť alebo kto mu odovzdal pokladničné doklady o prijatí platby. Bolo povinnosťou žalobcu preukázať namietané skutočnosti, že jeho tvrdenia sú pravdivé a že na základe predložených dokladov mu vzniklo právo na odpočet dane v zmysle platných predpisov. Žalobca teda nepreukázal, že zdaniteľné plnenie bolo skutočne realizované dodávateľom uvedeným na predložených faktúrach, spoločnosťou ONDENA s.r.o.

6. K námietke o nečinnosti daňových orgánov krajský súd uviedol, že postup správcu dane bol zdĺhavý, zákon však umožňoval žalobcovi domáhať sa odstránenia nečinnosti okrem podaných sťažností aj podaním žaloby na súde, čo žalobca nevyužil. Postup správcu dane však nemal vplyv na zákonnosť jeho

rozhodnutí.

7. Žalobca namietal, že správca dane sa nezaoberal jeho vyjadrením podaným dňa 11. 04. 2014, ktoré bolo doručené správcovi dane až po expedovaní protokolu o výsledku daňovej kontroly. Správca dane sa zaoberal predmetným vyjadrením daňového subjektu vo vyrubovacom konaní, ktoré sa začalo nasledujúci deň po ukončení daňovej kontroly. Správca dane vykonal dokazovanie aj v rámci vyrubovacieho konania, ktoré bolo realizované v súlade s ustanovením § 68 zákona číslo 563/2009 Z.z. o správe daní (ďalej len daňový poriadok). Správca dane vo vyrubovacom konaní vykonal dokazovanie, o výsledku ktorého spísal zápisnicu dňa 18. 06. 2015 a následne vydal vo veci rozhodnutie v zákonom stanovenej lehote.

8. Záverom rozsudku krajský súd uviedol, že nedodržania lehôt počas daňového konania nemal za následok zánik práva na vyrubenie dane, pretože sa jednalo len o nedodržanie procesných lehôt.

9. Ako nedôvodnú vyhodnotil krajský súd aj námietku žalobcu, týkajúcu sa neumožnenia zúčastniť sa ústneho pojednávania pri vypočutí svedka aj jeho manželke. Z obsahu predmetnej zápisnice zo dňa 21. 05. 2015 vyplýva, že žalobca nesplnomocnil svoju manželku na zastupovanie vo veci a z obsahu spisu takisto nevyplýva, že by ju splnomocnil podľa § 11 ods. 7 písm. a) daňového poriadku.

10. Krajský súd v Prešove žalobu ako nedôvodnú podľa § 190 SSP zamietol a žalobcovi nepriznal nárok na náhradu trov konania z dôvodu jeho neúspechu v konaní.

11. Voči rozsudku Krajského súdu v Prešove podal žalobca v zákonom určenej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g) a h) SSP.

12. Podľa sťažovateľa, právne závery krajského súdu, týkajúce sa námietky o nedostatočne vykonanom dokazovaní a neunesení dôkazného bremena daňovým subjektom, sú nesprávne. Daňové orgány ani krajský súd žiadnym spôsobom nespochybnili reálne uskutočnenie vykonaných výkopových prác ani skutočnosť, že sťažovateľ nemohol tieto výkopové práce vykonať sám. Poukázal na rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v konaniach č. 3Sžf/1/2011 a 6Sžf/10/2012, v zmysle ktorých nemožno zaťažiť daňový subjekt dôkazným bremenom ohľadom právnych vzťahov na strane dodávateľov a subdodávateľov. To, že jeho dodávateľská spoločnosť riadne nepodnikala neznamená, že práce nevykonala. Toto nevyplýva ani z okolnosti, že vypočutí svedkovia nemali vedomosti o jej činnosti. Žalobca nemôže niesť zodpovednosť za to, že zo strany dodávateľa neboli predložené príslušné dokumenty. Sťažovateľ predložil daňovým orgánom všetky listiny, ktoré mal k dispozícii a navrhol vykonať dôkazy pre objektívne zistenie skutkového stavu. Predmetné dôkazy neboli náležitým spôsobom vyhodnotené, daňové orgány ďalšie navrhnuté dôkazy nevykonali, a preto považuje rozsudok krajského súdu za arbitrárny.

13. Z výpovede splnomocneného zástupcu dodávateľskej spoločnosti M. N. vyplýva len jeho nevedomosť o činnosti spoločnosti, ale nie to, že by táto spoločnosť vyúčtované práce nevykonala. Z daňových priznaní dodávateľa vyplýva, že vykázal v daňovom priznaní k dani z príjmov výnosy, a teda zdaniiteľné plnenia na výstupe, čo znamená, že v roku 2009 podnikateľskú činnosť vykonával. Potom nemožno vziať do úvahy výpovede svedkov, že spoločnosť nevykonávala činnosť.

14. Povinnosť daňového subjektu ohľadom zisťovania dôveryhodnosti svojho obchodného partnera nevyplýva z citovaných rozhodnutí a v praxi ju nie je možné aplikovať. Žalobca neunesie dôkazné bremeno preukazovania vnútorných pomerov svojho obchodného partnera a spôsobu jeho podnikania, pretože na nich nemá žiaden vplyv. Sťažovateľ v konaní preukázal, že výkopové práce boli vykonané a za práce dodávateľovi zaplatil. Správny orgán ani krajský súd nedali žiadnu odpoveď na otázku sťažovateľa, akým spôsobom mal dodanie prác preukázať, keď správny orgán odmietol každý listinný dôkaz. Preniesol tým dôkazné bremeno na sťažovateľa v neúmernom rozsahu. Sťažovateľovi nemôže byť na ujmu, že iný daňový subjekt si neplnil voči daňovým orgánom svoje povinnosti tým, že jeho dodávateľ nepredložil svoju účtovnú evidenciu. Daňové orgány taktiež nevykonali dokazovanie za účelom zistenia, kto za dodávateľskú spoločnosť vystupoval a konal a prečo považoval výpoveď M. N.

za vierohodnú. Správne orgány nevykonali výsluch A. G., ktorý mal M. N. plnomocenstvo odovzdať a nevykonali dokazovanie za účelom zistenia, kto a akým spôsobom vykonával pohyby na účte dodávateľa a kam financie z tohto účtu smerovali. Sťažovateľ v správnom konaní preukázal, že faktúru č. 29010008 uhradil na účet spoločnosti ONDENA s.r.o., čo vyplýva aj z potvrdenia banky, v ktorej mala spoločnosť zriadený účet. Záver, že samotná úhrada nie je dôkazom dodania prác spoločnosťou ONDENA s.r.o. je nelogický. Sťažovateľ by nikdy neuhradil faktúru za služby, ktoré by daný subjekt nevykonával. Daňové orgány ani krajský súd neposkytli vysvetlenie, ako je možné, že predmetná faktúra bola uhradená, ak žiadne služby neboli poskytnuté.

15. Skutočnosť, že pochybné svedecké výpovede dodanie prác nepotvrdili neznamená, že daná spoločnosť práce nevykonala. Sťažovateľ opakovane zdôraznil, že daňové orgány ani súd vôbec nespochybnili realnosť obchodnej transakcie. Krajský súd sa vo svojom rozhodnutí zaoberal námietkami, ktoré neboli súčasťou žaloby, ale mechanicky preberal časť rozhodnutí žalovaného.

16. S namietanou nečinnosťou správcu dane sa krajský súd vysporiadal absurdným spôsobom a opomenul, že nie je jeho povinnosťou domáhať sa odstránenia nečinnosti žalobcu. Je zákonnou povinnosťou správcu dane konať bez zbytočných prietáhov. Sťažovateľ mal za to, že prekročenie jednoročnej lehoty na skončenie daňovej kontroly je dôvodom na zrušenie rozhodnutia a aj bezdôvodná nečinnosť správneho orgánu v konaní, je zásahom do práva daňového subjektu na prerokovanie jeho vecí bez zbytočných prietáhov. Dôvodom na zrušenie rozhodnutí daňového orgánu vo veciach sťažovateľa, bola nečinnosť správnych orgánov.

17. Daňová kontrola v predmetnej veci začala na základe oznámenia správcu dane dňa 20. 05. 2013 a ukončená bola dorúčením protokolu dňa 25. 04. 2014. Prvostupňový správny orgán za obdobie trvania daňovej kontroly bol nečinný a spoliehal sa len na nedostatočné dokazovanie. V danom prípade nebolo vykonávané žiadne rozsiahle dokazovanie, neboli zasielané dožiadania na iné orgány, a preto nebol dôvod, aby kontrola trvala v takom dlhom rozsahu. Daňový orgán postupoval v rozpore s ustanovením § 3 ods. 3 daňového poriadku a jeho konanie je teda zaťažené vadou, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť rozhodnutí.

18. Sťažovateľ namietal aj nezákonnosť protokolu o výsledku daňovej kontroly ako dôkazného prostriedku z dôvodu, že správca dane sa vôbec nezaoberal jeho vyjadrením zo dňa 11. 04. 2014 ani žiadosťou o vykonanie dôkazov zo dňa 20. 04. 2014. Ak krajský súd uviedol, že uvedenými podaniami sa správny orgán zaoberal vo vyrubovacom konaní, takýto postup nič nemení na závere, že protokol o výsledku daňovej kontroly je nezákonným dôkazom a vyrubovacie konanie nemôže nezákonný postup konvalidovať. Poukázal na ustanovenie § 47 ods. 1 písm. i), § 45 ods. 1 písm. c) a f) daňového poriadku, nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 24/2010. Okolnosť, kedy bolo podanie sťažovateľa pridelené zamestnancovi správcu dane nemôže mať pre rozhodovanie o žalobách žiadnu relevanciu. Konanie správnych orgánov hrubým spôsobom zasiahlo do práva sťažovateľa na prerokovanie vecí bez zbytočných prietáhov a nemôže v právnom štáte používať ochranu.

19. Na základe uvedených dôvodov navrhol, aby kasačný súd rozsudok Krajského súdu v Prešove zmenil tak, že zruší rozhodnutia žalovaného a vec mu vráti na ďalšie konanie. Zároveň si uplatnil nárok na náhradu trov konania

20. Žalovaný vo svojom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že námietky sťažovateľa sú svojím obsahom v podstate zhodné s obsahom žalôb, s ktorými sa vysporiadal vo svojom vyjadrení zo dňa 18.03.2016.

21. Z výpovedí zástupcov dodávateľskej spoločnosť vyplývalo, že v kontrolovanom zdaňovacom období za spoločnosť nekonali, táto nevykonávala žiadnu činnosť a spoločnosť nemá pečiatku. Nevystavili faktúry predložené žalobcom, žiadne peňažné prostriedky za túto spoločnosť od neho neprevzali. Bolo vecou daňového subjektu, či si preverí dôveryhodnosť svojich obchodných partnerov a ak ju nepreverí, vystavuje sa v prípade DPH riziku, že nesplní zákonné podmienky nároku na odpočet dane podľa § 49 a

§ 51 zákona o DPH.

22. Okolnosť, že správca dane mal vedomosť o daňových priznaniach podaných spoločnosťou ONDENA s.r.o. mohla dokazovať len vykonávanie ekonomickej činnosť. Predmetom dokazovania však bolo preukázanie, či žalobcovi boli fakturované práce touto spoločnosťou dodané, čo konatelia vo svojich výpovediach nepotvrdili. Z vykázaných nedoplatkov na dani dodávateľskej spoločnosti nemožno vyvodit' záver, že musela vykonávať podnikateľskú činnosť v roku 2009, pretože sa mohlo jednať o nedoplatky za iné zdaňovacie obdobia. Subjekt, ktorý si uplatňuje nárok na odpočítanie DPH je povinný tento nárok preukázať relevantnými dôkazmi a správca dane bol oprávnený preverit', či a ako sa zdaniteľný obchod uskutočnil. Správca dane nevychádzal len z predložených faktúr, ale vykonal dokazovanie smerujúce k prevereniu a získaniu dôkazov o tom, či a ako kontrolovaný subjekt prijal dodané práce a či údaje uvedené vo faktúre odrážajú skutočnosť.

23. V danom prípade bolo dodanie prác spochybnené. Správca dane sa zaoberal preverením pohybov na bankovom účte dodávateľa a účtovných dokladov, s čím sa vysporiadal v odôvodnení rozhodnutí, ako aj vo vyjadrení k žalobe. Sťažovateľ nepreukázal, že úhradu na účet dodávateľa realizoval po tom, čo mu boli dodané práce a poukázal na úhrady, ktoré žalobca zaplatil v hotovosti. K týmto úhradám sa sťažovateľ nevyjadril. Žalovaný sa k nečinnosti správcu dane vysporiadal v odôvodneniach rozhodnutí, ako aj vo vyjadreniach k žalobe.

24. Na základe uvedených dôvodov považoval žalobca dôvody kasačnej sťažnosti za neopodstatnené a navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove potvrdil.

25. Podľa ust. § 491 ods. 1 a 2 SSP, účinného od 01.07.2016, ak nie je ďalej ustanovené inak, platí tento zákon aj na konania začaté podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku pred dňom nadobudnutia jeho účinnosti. Právne účinky úkonov, ktoré v konaní nastali pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona, zostávajú zachované. Ak sa tento zákon použije na konania začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona, nemožno uplatňovať ustanovenia tohto zákona, ak by boli v neprospech žalobcu, ak je ním fyzická osoba alebo právnická osoba.

26. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj kasačný súd) ako súd príslušný podľa ust. § 11 písm. g) SSP prejednal vec bez nariadenia pojednávania podľa ust. § 455 SSP s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk <., podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s ust. § 452 ods. 1 SSP.

27. Kasačnú sťažnosť možno odôvodniť len tým, že krajský súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci, sa odklonil od rozhodovacej praxe kasačného súdu [§ 440 ods. 1 písm. g) a h) SSP].

28. Predmetom skúmania kasačného súdu bolo rozhodnutie krajského súdu v Prešove z hľadiska posúdenia, či vec bola správne právne posúdená z dôvodov uvedených v kasačnej sťažnosti.

29. Kasačný súd po preskúmaní rozsudku krajského súdu a po oboznámení sa s obsahom pripojeného spisového materiálu nezistil žiaden dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení rozsudku krajského súdu. Závery krajského súdu spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku.

30. Podľa § 2 písm. a) zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (ďalej len daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, na účely tohto zákona sa rozumie správou daní postup súvisiaci so správnym zistením dane a zabezpečením úhrady dane a ďalšie činnosti podľa tohto zákona alebo osobitných predpisov.

31. 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.

32. 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.

33. 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.

34. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku, daňový subjekt preukazuje

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

35. 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.

36. 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.

37. Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku, ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a ktoré nie sú 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.

38. Podľa § 44 ods. 1 Daňového poriadku, daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov.

39. Podľa § 46 ods. 1, 2, 5, 8, 9 písm. a), 10 Daňového poriadku v účinnom znení, daňová kontrola začína dňom určeným v oznámení správcu dane o daňovej kontrole. Oznámenie o daňovej kontrole musí obsahovať deň začatia daňovej kontroly, miesto výkonu daňovej kontroly, druh kontrolovanej dane a kontrolované zdaňovacie obdobie alebo kontrolované účtovné obdobie. Správca dane v oznámení určí aj lehotu na predloženie všetkých dokladov potrebných na vykonanie daňovej kontroly s poučením o následkoch ich nepredloženia. Ak z dôvodu na strane daňového subjektu nemožno daňovú kontrolu začať v deň uvedený v oznámení o daňovej kontrole, je povinný túto skutočnosť oznámiť správcovi dane do ôsmich dní od doručenia oznámenia a dohodnúť s ním nový termín začatia, daňová kontrola však nesmie začať neskôr ako 40 dní od doručenia oznámenia o výkone daňovej kontroly.

Ak sa vykonáva daňová kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti, daňová kontrola je začatá v deň spísania zápisnice o začatí daňovej kontroly alebo v deň uvedený v oznámení o daňovej kontrole. Oznámenie o daňovej kontrole na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti musí obsahovať deň začatia daňovej kontroly, miesto výkonu daňovej kontroly, kontrolované zdaňovacie obdobie. Správca dane v oznámení určí aj lehotu na predloženie všetkých dokladov potrebných na vykonanie daňovej kontroly s poučením o následkoch ich nepredloženia.

Ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné

údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal. Zamestnanec správcu dane z daňovej kontroly vyhotoví protokol, ktorý obsahuje výsledok daňovej kontroly vrátane vyhodnotenia dôkazov; protokol sa nevyhotovuje, ak je daňová kontrola ukončená podľa odseku 9 písm. b) a c). Ak sa daňovou kontrolou zistil rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov 1)zaplatiť alebo vykázat' alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov, 1)zašle správca dane spolu s protokolom kontrolovanému daňovému subjektu aj výzvu na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole, ak tento zákon neustanovuje inak. Vo výzve správca dane určí lehotu, nie kratšiu ako 15 pracovných dní od jej doručenia, v ktorej sa má kontrolovaný daňový subjekt vyjadriť k zisteniam uvedeným v protokole a označiť dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, ktoré nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly. Ak je to možné, daňový subjekt predloží aj listinné dôkazy. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť. Ak sa daňovou kontrolou rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov 1)zaplatiť alebo vykázat' alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov 1)nezistí, výzva na vyjadrenie k protokolu sa nezasiela. Rovnako sa výzva nezašle, ak daňový subjekt neumožní vykonanie daňovej kontroly, v dôsledku čoho mu zanikne nárok na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného predpisu. 36a) Daňová kontrola je ukončená dňom doručenia protokolu podľa odseku 8.

Lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia. Na prerušenie daňovej kontroly sa primerane použije § 61. Ak ide o daňovú kontrolu zahraničných závislých osôb, ktoré určujú základ dane podľa osobitného predpisu, 36b) druhostupňový orgán môže lehotu podľa prvej vety pred jej uplynutím na základe písomného odôvodnenia predĺžiť najviac o 12 kalendárnych mesiacov.

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

41. Podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku, správca dane po vykonaní daňovej kontroly v rozhodnutí určí rozdiel v sume, ktorú mal daňový subjekt podľa osobitných predpisov vykázat' alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov.

42. Podľa § 74 ods. 2 Daňového poriadku, odvolací orgán preskúma napadnuté rozhodnutie v rozsahu požadovanom v odvolaní. Ak vyjdú pri preskúmaní najavo skutkové či právne okolnosti účastníkom konania neuplatnené, ktoré majú podstatný vplyv na výrok rozhodnutia, odvolací orgán na ne pri rozhodovaní prihliadne; odvolací orgán nie je viazaný len návrhmi účastníka konania a môže zmeniť odvolaním napadnuté rozhodnutie aj v jeho neprospech. V rámci odvolacieho konania môže odvolací orgán výsledky daňového konania dopĺňovať, odstraňovať chyby konania alebo toto doplnenie alebo odstránenie chýb uložiť správcovi dane s určením primeranej lehoty.

43. Podľa § 74 ods. 4 vety prvej Daňového poriadku, odvolací orgán napadnuté rozhodnutie v odôvodnených prípadoch zmení alebo zruší, inak napadnuté rozhodnutie potvrdí.

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

45. Podľa ust. § 8 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, ak tento zákon neustanovuje inak.

46. Podľa § 9 ods. 1 zákona o DPH, dodaním služby je každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru.

47. Podľa § 19 ods. 1 prvej a druhej veta ods. 2 zákona o DPH v účinnom znení, daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

48. Podľa § 22 ods. 1 zákona o DPH, základom dane pri dodaní tovaru alebo služby je všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú dodávateľ prijal alebo má prijať od príjemcu plnenia alebo inej osoby za dodanie

tovaru alebo služby, zníženú o daň. Do základu dane sa zahŕňa aj dotácia alebo príspevok, ktorý dodávateľ prijal alebo má prijať k cene tovaru alebo služby.

49. Podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zákona o DPH, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

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

a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané,

50. Podľa ust. § 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.

51. 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.

52. 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.

53. Predmetom kasačného konania je preveriť správnosť právneho posúdenia vecí krajským súdom z dôvodov uvedených v kasačnej sťažnosti.

54. Z obsahu administratívneho spisu kasačný súd zistil, že žalobca podal daňové priznania pre daň z pridanej hodnoty za 1., 3. a 4. štvrťrok, v ktorých si uplatnil odpočet DPH za plnenia, ktoré prevzal od spoločnosti ONDENA s.r.o., so sídlom Pražská 4, Košice, IČO: 36 473 499 za vykonané práce, vyúčtované faktúrami: č. 290100008, č. 290100060, č. 290100078, z ktorých správca dane na základe vykonanej daňovej kontroly neuznal odpočty DPH v sumách: 712,50 €, 510,70 € a 1.211,25 €.

55. U žalobcu začal správca dane vykonávať daňovú kontrolu so zameraním na DPH za 1. až 4. štvrťrok 2009 dňa 20. 05. 2013 (pôvodný termín 27. 05. 2013 bol po dohode určený na 20. 05. 2013). V priebehu kontroly bolo zistené, že za zdaňovacie obdobie 2009 bola u žalobcu vykonaná daňová kontrola aj na daň z príjmov fyzickej osoby, v rámci ktorej si žalobca uplatňoval daňové výdavky na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov z totožných faktúr od predmetného dodávateľa. Uplatňované výdavky vyplývajúce z predmetných faktúr neboli správcom dane uznané. Daňový subjekt sa k výkonu fakturovaných prác dodávateľom vyjadril v tom zmysle, že práce boli vykonané na základe ústnej dohody po tom, ako sa na základe odporúčania známeho skontaktoval s konateľom dodávateľa, p. Ondíkom, spôsob výkonu prác dohodol s majstrom tejto spoločnosti. Súčasný konateľ p. Jarolím Mravík, (od 10.09.2009) pri svojom vypočutí uviedol, že od času, kedy je konateľom dodávateľa spoločnosť nevykonávala žiadne práce, žalobcu nepozná, nikdy s ním nespolupracoval a ak boli faktúry dodávateľom vystavené, toto bolo bez jeho vedomia, podpísané niekým iným, pretože podpisy na faktúrach nie sú jeho, žiadnu nevystavoval, spoločnosť nemá pečiatku. Podľa jeho vyjadrenia, spoločnosť v roku 2009 nevykonávala žiadnu činnosť a on žiadne peňažné prostriedky v mene dodávateľa neprevzal. Výpočutím predchádzajúceho konateľa dodávateľskej spoločnosti Róberta Ondíka (od 24.10.2008 do 09.09.2009) bolo zistené, že nemá vedomosť o činnosti spoločnosti ONDENA s.r.o., žalobcu nepozná, nikdy sa s ním nestretol a nespolupracoval s ním. Za spoločnosť konal p. M. N., ktorého splnomocnil na konanie v mene spoločnosti. Za to, že formálne vykonával funkciu konateľa dostával od pána N. zaplatené (asi 5 x po 5.000 Sk). Ten mu neskôr oznámil, že firma je predpísaná a že ďalej z toho nič mať nebude. K predloženej faktúre uviedol, že sa nejedná o jeho podpis, nevie kto ju podpísal, nemá účtovné doklady ani pečiatku spoločnosti. Nevedel, či práce uvedené na faktúre boli

skutočne vykonané a či spoločnosť mala zamestnancov. Nevedel sa vyjadriť k účtu spoločnosti ani o pohyboch na ňom. K osobe M. N. sa vyjadril, že ho pozná osobne, adresu jeho pobytu však nevie. Ďalej uviedol, že za prítomnosti pána N. a pána G. sa stretol s osobou, ktorého menovaní oslovovali „M.“, pre ktorého vtedy vyberal peniaze z účtu, okolo 1.100 €, pričom mu pracovníčka banky povedala, že peniaze už na účte nie sú. Jeho účasť na podnikaní mala spočívať len v tom, že bude iba spolumajiteľom, niečo podpisoval, avšak nevedel čo, pretože tomu nerozumel. Faktúry nepodpisoval. Výpočutie M. N. nebolo možné realizovať, pretože daňový subjekt okrem mena a priezviska uvedenej osoby nevedel oznámiť žiadne bližšie identifikačné údaje. Správca dane preveril účet spoločnosti vedený v DEXIA banke, z ktorého zistil, že na uvedený účet vykonal žalobca úhradu v sume 4.462,50 €, čo však nepreukazuje, že spoločnosť dodala práce uvedené na faktúrach.

56. O podkladoch pre rozhodnutie a o výsledkoch kontroly bol sťažovateľ písomne oboznámený podaním doručeným dňa 03.04.2014, v ktorom bol zároveň vyzvaný, aby sa v lehote 8 dní vyjadril ku všetkým zisteniam. Žalobca vo svojej odpovedi zo dňa 11. 04. 2014 vyjadril svoj nesúhlas s konštatovaniami správca dane, považoval vykonané dokazovanie za nedostatočné a žiadal o jeho doplnenie preverením v sociálnej poisťovni za účelom zistenia zamestnancov dodávateľa, či na účte dodávateľa dochádzalo k finančným operáciám a žiadal preveriť daňové priznania dodávateľa z dôvodu preverenia jeho ekonomickej činnosť. Žiadal taktiež o vypočutie svedka M. N..

57. Dňa 22. 04. 2014 bol vypracovaný Protokol č. 9715401/5/1564006/2014 z daňovej kontroly, ktorý bol žalobcovi doručený dňa 25. 04. 2014 súčasne s výzvou, aby sa vyjadril k popísaným zisteniam a označil dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia v lehote 15 dní, ktorú nemožno odpustiť podľa § 46 ods. 8 daňového poriadku. Dňom doručenia protokolu bola podľa § 46 ods. 9 z daňového poriadku ukončená daňová kontrola, a to v lehote podľa § 46 ods. 10 citovaného zákona.

58. Žalobca reagoval na zistenia uvedené v protokole z daňovej kontroly po uplynutí určenej lehoty, podaním zo dňa 20.05. 2014, v ktorom zopakoval svoje požiadavky na doplnenie dokazovania. Argumentoval, že práce uvedené na faktúrach č. 290100060 zo dňa 21. 09. 2009 a č. 2901000 78 zo dňa 18. 11. 2009 boli dodané už v skoršom období, a to v mesiacoch apríl až august 2009, kedy boli odovzdané odberateľovi, spoločnosti SPP. Odpočítať daň za uvedené plnenia mohol najneskôr v poslednom zdaňovacom období kalendárneho roka, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, teda aj v 3. a 4. štvrtroku 2009, keďže až vtedy disponoval uvedenými faktúrami. Okolnosť, že dodávateľ, spoločnosť ONDENA s.r.o. bola platiteľom DPH len do 31. 08. 2009, nemá žiaden vplyv na uplatnenie práva na odpočítanie DPH v 3. a 4. štvrtroku 2009.

59. Z obsahu spisu kasačný súd zistil, že správca dane vykonal vlastné šetrenia ohľadom zistenia pobytu svedka M. N. dopytmi na rôzne inštitúcie, ktorého po zistení pobytu vypočul dňa 21. 05. 2015 za prítomnosti sťažovateľa. Z výsluchu bola vylúčená prítomná manželka sťažovateľa. Svedok M. N. na otázky správca dane uviedol, že so spoločnosťou ONDENA s.r.o. nikdy nespolupracoval, poznal osobu majiteľa F. P.. Uviedol tiež, že žiadne splnomocnenie od neho neprevzal, splnomocnil ho A. G., avšak čo bolo uvedené v splnomocnení si nepamätá, bolo mu iba ukázané, keby niečo potreboval na záskok. Nespomenul si, či splnomocnenie, ktoré mu bolo predložené k nahliadnutiu obsahuje jeho podpis a či ho podpísal u notára. Uviedol tiež, že v roku 2009 nekonal na základe splnomocnenia v mene spoločnosti on ONDENA s.r.o. Daňové priznania nepodával a nevie kto viedol jej účtovníctvo. K predloženým faktúram a príjmovým pokladničným dokladom uviedol, že tieto nevystavil, podpis nie je jeho, nevie či sa jedná o pečiatku spoločnosti a sťažovateľa videl prvýkrát. O žiadnych prácach a faktúrach realizovaných spoločnosťou ONDENA s.r.o. nič nevie. Sťažovateľ nemal na svedka žiadne otázky a uviedol, že sa s ním videl prvýkrát Nevedel povedať, či sa telefonicky rozprával práve s ním alebo s niekým iným. Sťažovateľ takisto nevedel uviesť telefónne číslo, na ktoré volal ohľadom dohody na vykonanie prác. Namietal, že nebol vopred informovaný o osobe vypočúvaného svedka a nemal teda možnosť pripraviť si na neho otázky.

60. Zo šetrenia v Sociálnej poisťovni za účelom zistenia zamestnancov dodávateľskej spoločnosti vyplynulo, že v rozhodnom čase spoločnosť nemala prihlásených žiadnych zamestnancov.

61. Dňa 18. 06. 2015 bol sťažovateľ oboznámený s priebehom a výsledkami dokazovania vo vyrubovacom konaní po daňovej kontrole. Zároveň bol informovaný, z akého dôvodu neboli vykonané dôkazy, na ktorých trval. Následne boli vydané prvostupňové rozhodnutia, ktoré sú špecifikované v bode 2. tohto rozhodnutia.

62. Kasačný súd v danom prípade v plnom rozsahu odkazuje na nález Ústavného súdu I.ÚS 241/07 - 44, v ktorom sa uvádza: „... 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.“

63. Zásada objektívnej pravdy, ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvahe, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už správca dane získal v rámci správy daní a v priebehu konania.

64. 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.

65. Uskutočnenie zdaniteľných plnení je ekonomickou činnosťou pod kontrolou daňového subjektu a odpočítanie dane z pridanej hodnoty nenastáva ex lege podľa ust. § 49 ods. 1, 2 zák. č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, ale je iba právom platiteľa tejto dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou daňového subjektu, ktorý je platiteľom dane. Daň z pridanej hodnoty je ľahko zneužiteľná, preto každý subjekt pri svojom podnikaní musí byť dostatočne predvídavý a obozretný, aby reálny obsah faktúr mohol preukázať aj inými dôkazmi pred daňovými orgánmi, čo žalobca nesporne nepreukázal. Správca dane má následne právo preveriť reálnosť dodávky odberateľovi tovaru, ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. Bolo na žalobcovi, aby predložil dôkazy svedčiace o tom, že uvedený typ kontrolovaného zdaniteľného obchodu a spôsob jeho prevedenia, ako i komunikácia s dodávateľom sa nijako neodlišuje od ním vykonávaných obdobných obchodov s uvedeným typom tovaru alebo jeho obchodných zvyklostí. Je na ňom, akým spôsobom preukáže komunikáciu s dodávateľom, spôsob preverovania dodávky, jej súlad s požiadavkou uvedenou v objednávke a pod.

66. V okamihu, kedy správca dane spochybni 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 nie je ekonomicky činný, nemá personálne a materiálne možnosti na realizáciu dodávky, pohyb 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 zatiaľčený dôkazným bremenom preukázať všetky skutočnosti, ktoré povinne uvádza v priznaní.

67. 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 zneužiteľnosti 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, plnenie bolo reálne dodané osobou uvedenou v na účtovnom doklade (§ 9 zákona o DPH).

68. Kasačný súd s poukazom na § 29 ods. 8 zákona o správe daní opätovne pripomína, že dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia leží predovšetkým na daňovom subjekte, pričom nemožno opomenúť, že cieľom uznaným a podporovaným 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).

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

70. Najvyšší súd na tomto mieste poukazuje nielen na základnú zásadu obchodného práva, a to poctivého obchodného styku, ale aj tú skutočnosť, že súčasne základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti je to, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti musí mať vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činností, ktorými podnikateľ naplňa jednotlivé definičné znaky pojmu podnikanie (viď § 2 ods. 1 Obchodného zákonníka), ale aj o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak činí. Ak takéto vedomosti evidentne štatutárnemu orgánu obchodnej spoločnosti chýbajú, potom v danom prípade ide o výkon práva na podnikanie, ktorý nepožíva v zmysle § 264 Obchodného zákonníka právnu ochranu a pochybnosti správcu dane o pravdivosti údajov uvádzaných daňovým subjektom sú oprávnené.

71. Vzhľadom na spochybnenie reálnosti dodania plnenia deklarovanej dodávateľom zdaniteľných plnení sa javí dôkazné bremeno zaťažujúce žalobcu, spočívajúce len v predložení zákonom požadovaných formálne vyhotovených daňových dokladov ako nedostatočné. Bolo potrebné, aby sám žalobca preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia a starostlivosť vyplývajúcu z rizika podnikateľskej zodpovednosti za dosahovanie účelu jeho hospodárskej činnosti, aby zabránil tomu, aby sa stal súčasťou fiktívneho zdaniteľného plnenia zneužívajúceho právo poskytované zásadou neutrality DPH. Nezodpovedá zásade zodpovedného a poctivého obchodného styku konanie podnikateľa, ktorý si riadne nepreverí svojho dodávateľa z hľadiska dôveryhodnosti, poctivosti, nepreverí si, či prevzatá dodávka skutočne pochádza od zmluvného dodávateľa, odovzdá finančné prostriedky v značnej sume v hotovosti osobe, u ktorej si nepreverí, že koná v mene deklarovanej dodávateľa a tým v podstate nemá doklad, komu cenu za dodávku zaplatil. Sťažovateľ v priebehu daňového konania nepreukázal, akej osobe vyplatil finančné prostriedky v hotovosti, nepreukázal, na aký účel bola z jeho strany poukázaná suma na bankový účet dodávateľa, keďže táto ani svojou výškou nepredstavovala žiadnu z položiek uvádzaných vo vystavených faktúrach.

72. Žalobca v konaní pred daňovými orgánmi nepreukázal, že by v rámci svojej podnikateľskej činnosti vykonal všetky opatrenia zodpovedného podnikateľa na predchádzanie podvodnej činnosti, prípadne na odstránenie pochybností o tom, že sa na podvodných transakciách nepodieľal vedome.

73. Základným princípom výberu dane z pridanej hodnoty ako všeobecnej nepriamej dane je, že podnikateľ musí byť plne zbavený ťarchy DPH zaplatenej v cene prijatých tovarov a služieb určených na uskutočnenie zdaniteľných obchodov podliehajúcich DPH. V danom prípade na základe uvedených dôvodov nebolo bez pochyb preukázané, že žalobca zaplatil DPH z prijatého tovaru platiteľovi, teda že

bol uvedený základný princíp dodržaný. 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 v rámci konkrétneho obchodného kontraktu, absentuje bez pochybností preukázaný dodávateľ, čo oprávnene vzbudzuje dosiaľ neodstránené pochybnosti o uskutočnení deklarovaných zdaniteľných plnení, na základe ktorých si žalobca uplatnil právo na odpočet, ako i o vierohodnosti účtovnej evidencie žalobcu (§ 29 ods. 8 zákona o správe daní). Právo na odpočet dane z pridanej hodnoty vzniká vtedy, ak je preukázané, že predmetné plnenia boli uskutočnené osobou uvedenou vo faktúrach. Dôkazné bremeno spočíva na daňovom subjekte a dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom.

74. Na základe požiadavky sťažovateľa doplnil správca dane šetrenie v rámci vyrubovacieho konania, ktorým sa však nepodarilo odstrániť pochybnosti správcu dane, že plnenie pre neho poskytol platiteľ DPH, spoločnosť ONDENA s.r.o., jednotliví zástupcovia daného dodávateľa popreli realizovanie fakturovaných dodávok, vystavenie predložených účtovných dokladov. Z oznámenia Sociálnej poisťovne bolo zistené, že dodávateľská spoločnosť nemala personálne podmienky na realizáciu plnenia v kontrolovanom období.

75. Súd z obsahu spisu zistil, že daňová kontrola bola vykonaná v zákonom určenej lehote, do jedného roka od jej začatia ak nebol dôvod na spochybnenie zákonnosti dôkazných prostriedkov, ktoré boli v danom období obstarané. Bolo zjavné, že daňový subjekt sa snažil presunúť svoje dôkazné bremeno na správcu dane a žiadal, aby doplňoval zisťovanie aj spôsobom a dôkazmi, ktoré nemohli ovplyvniť vierohodnosť už vykonaných dôkazov.

76. Žalovaný, ako i Krajský súd v Prešove sa vo svojich rozhodnutiach dostatočným spôsobom vysporiadali s námietkami sťažovateľa, vysvetlili, z akého dôvodu nepristúpili na ďalšie požiadavky sťažovateľa vznesené po vykonanej kontrole.

77. K námietke sťažovateľa, že krajský súd nekonal v zmysle ustálenej judikatúry, s poukazom na dva rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a nález Ústavného súdu Slovenskej republiky (citované v bode 12. a 18. tohto rozsudku) kasačný súd uvádza, že závery vyjadrené v uvedených rozhodnutiach vychádzali z iných skutkových zistení, týkali sa iných subjektov, jednalo sa o dodávky tovaru preukázateľne dodaného platiteľom DPH a nie je možné ich aplikovať na daný prípad. V tomto prípade bol sťažovateľ priamo účastný ním deklarovaného zdaniteľného plnenia ako odberateľ a takýto subjekt nemá možnosť obhajovať sa nemožnosťou dosahu a preverenia zákonom vyžadovaných náležitostí, vyplývajúcich z danej obchodnej transakcie a bolo jeho povinnosťou zachovať zákonnosť tohto postupu, ako aj zabezpečiť potrebné podklady na preukázanie oprávnenosti uplatnenia dane z pridanej hodnoty (rozsudok Najvyššieho súdu SR zo dňa 29. 02. 2016 v konaní pod sp. zn. 5Sžf/94/2014).

78. Protokol o zisteniach daňovej kontroly obsahovalo zákonom požadované náležitosti, bol doručený daňovému subjektu v rámci zákonom určenej lehoty od začatia daňovej kontroly a nemožno ho preto považovať za nezákonne získaný dôkazný prostriedok. Daňovému subjektu bolo umožnené vyjadriť sa k zisteniam uvedeným v protokole, čo vykonal po uplynutí uloženej 15 dňovej lehoty. Jeho požiadavky na doplnenie dokazovania správca dane akceptoval, vo vyrubovacom konaní vykonal doplnenie šetrenia, ktoré však nebolo spôsobilé odstrániť pochybnosti o realizácii plnenia osobou uvedenou v účtovných dokladoch. Kasačný súd nepovažuje absenciu špecifikácie osoby, v oznámení o vypočutí svedka ako i neprípustenie prítomnosti manželky sťažovateľa pri tomto úkone za takú vadu, ktorá by mala vplyv na zákonnosť žalobami napadnutých rozhodnutí daňových orgánov.

79. Kasačný súd na základe dôvodov uvedených vyššie dospel k záveru, že Krajský súd v Prešove vec správne právne posúdil, kasačná sťažnosť vyhodnotil ako nedôvodnú, a preto ju podľa § 461 SSP zamietol.

80. O trovách kasačného konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky podľa ust. § 167 ods. 1 v spojení s ust. § 467 ods. 1 SSP tak, že sťažovateľovi nepriznal náhradu trov kasačného konania, pretože vo veci nemal úspech.

81. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch v znení účinnom od 01.05.2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.