

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 6Sžfk/41/2018
Identifikačné číslo spisu: 4017200184
Dátum vydania rozhodnutia: 16.10.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Erika Čanádyová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:4017200184.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eriky Čanádyovej a členov senátu JUDr. Jozefa Milučkého a JUDr. Moniky Válašikovej, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): Veľká ryba, spol. s r.o., so sídlom Mochovská 40, Levice, IČO: 36 541 451, právne zastúpený: JUDr. Elena Ľalíková, advokátka, so sídlom Podbrezovská 34, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 104544647/2016 zo dňa 28.12.2016, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č.k. 11S/29/2017- 96 zo dňa 7. marca 2018, takto

rozhodol:

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

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

Odôvodnenie

I.

Konanie na krajskom súde

1. Krajský súd v Nitre (ďalej aj „správny súd“, „krajský súd“) rozsudkom č.k. 11S/29/2017 zo dňa 7. marca 2018 (ďalej aj ako „napadnutý rozsudok“) podľa § 190 SSP zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zamietol ako nedôvodnú žalobu, ktorou žalobca žiadal zrušiť rozhodnutie žalovaného č. 104544647/2016 zo dňa 28.12.2016 (ďalej aj ako „napadnuté rozhodnutie“) a vrátenie veci žalovanému na ďalšie konanie. Napadnutým rozhodnutím žalovaný potvrdil rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu - Daňového úradu Nitra č. 411192/2016 zo dňa 05.04.2016 (ďalej aj ako „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým určil žalobcovi rozdiel v sume 204 685,48 Eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 2008. Správny súd zároveň nepriznal žalovanému náhradu trov konania.

2. Úlohou správneho súdu v predmetnej veci bolo posúdiť správnosť postupu a právnych záverov daňových orgánov pri rozhodovaní o určení rozdielu dane z pridanej hodnoty u žalobcu za zdaňovacie

obdobie október 2008 v sume 204 685,48 Eur (rozdielu medzi nadmerným odpočtom uplatneným žalobcom v daňovom priznaní, t.j. 8 644 453,- Sk, teda 286 943,28 Eur a nadmerným odpočtom u žalobcu zisteným správcom dane, t.j. 2 478 098,- Sk, teda 82 257,80 Eur po daňovej kontrole vykonanej u žalobcu v roku 2009) a zistiť, či daňové orgány pri rozhodovaní v danej veci vychádzali zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu pri vyslovení záveru, že žalobca nespĺnil zákonom stanovené podmienky pre vznik nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty v sume 9 835 182,- Sk (uvedenej v daňovom priznaní za kontrolované zdaňovacie obdobie) a pre vznik nároku na nadmerný odpočet v sume 8 644 453,- Sk (taktiež uvedenej v daňovom priznaní) a nepreukázal uskutočnenie zdaniteľného plnenia podľa faktúry a dodacieho listu v tvrdenom rozsahu zo strany ním deklarovaného dodávateľa tovaru - spoločnosti IKM-Staving, s.r.o. (repka olejná), resp., že nepreukázal uskutočnenie zdaniteľného plnenia vôbec, a to zo strany ním deklarovaného dodávateľa tovaru DONOR spol. s r.o. (pšenica potravinárska, slnečnica čierna) a spoločnosti XM-COMP, s.r.o. (repka olejná, jačmeň sladovnícky).

3. Správny súd ustálil, že medzi účastníkmi konania bol sporný výklad ustanovení zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov a (ďalej len „zákon o DPH“) konkrétne, či žalobcovi vznikol nárok na uplatnenie odpočítania dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2008 pri ním tvrdenej dodávke repky olejnej od dodávateľa - spoločnosti IKM-Staving, s.r.o. (faktúra č. 28116 zo dňa 22.10.2008 na sumu 43 786 050,- Sk - základ dane 36 795 000,- Sk a daň z pridanej hodnoty 19 % uvedená na dodacom liste, t.j. v sume 6 991 050,- Sk, pri ktorej správca dane uznal podľa predložených dokladov dodávku tovaru v množstve 674,76 ton v jednotkovej cene 11 000,- Sk, čo predstavuje základ dane 7 422 360,- Sk a daň z pridanej hodnoty v sume 1 410 248,40 Sk a neuznal odpočítanie dane v sume 5 580 801,60 Sk, t.j. 6 991 050,- Sk mínus 1 410 248,40 Sk), spoločnosti DONOR spol. s r.o. (pšenica potravinárska a slnečnica čierna podľa faktúry č. 280100009 zo dňa 17.10.2008 na sumu 506 440,20 Sk - základ dane 425 580,- Sk a daň z pridanej hodnoty v sume 80 860,20 Sk, odpočítanie ktorej správca dane neuznal) a spoločnosti XM-COMP, s.r.o. (repka olejná a jačmeň sladovnícky podľa faktúry č. 281031 zo dňa 31.10.2008 na sumu 3 160 970,80 Sk - základ dane 2 656 278,- Sk a daň z pridanej hodnoty v sume 504 692,80 Sk, odpočítanie ktorej správca dane neuznal). Rozdiel nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty uvedeného žalobcom v daňovom priznaní (8 644 453,- Sk) a nadmerného odpočtu zisteného daňovou kontrolou (2 478 098,- Sk) je po zaokrúhlení 6 166 355,- Sk (504 692,80 Sk + 80 860,20 Sk + 6 991 000,- Sk), t.j. 204 685,48 €.

4. Zákon o DPH v znení neskorších predpisov stanovil pre dokazovanie nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty prísnejšie podmienky ako pri iných druhoch daní a tieto podmienky sú uvedené v jeho ustanoveniach § 49 ods. 1, 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/. Jedná sa o hmotno-právne podmienky a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Vzhľadom na ľahkú zneužitelnosť tohto nároku zákonodarcu požaduje, aby platiteľ tejto dane, ktorý si podľa daňového priznania uplatňuje nárok na odpočítanie dane, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené tak, ako sú deklarované v daňových dokladoch, teda v tomto prípade na vyššie označených 3 faktúrach vystavených v kontrolovanom zdaňovacom období za dodávku poľnohospodárskych komodít. Predmetné faktúry mali byť podľa tvrdení žalobcu vystavené dodávateľmi tovaru, t.j. spoločnosťou IKM-Staving, s.r.o., DONOR spol. s r.o. a XM-COMP, s.r.o. Z § 49 ods. 1, ods. 2 vyššie citovaného zákona jednoznačne vyplýva, že právo odpočítať daň z tovaru vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare vznikla daňová povinnosť inému daňovému subjektu (dodávateľovi). Uvedené znamenalo, že žalobca by si mohol odpočítať daň z pridanej hodnoty v prípade dodávky tovaru, ktorý mal nakúpiť od ním deklarovaných dodávateľov len v prípade, ak by pri tomto tovare vznikla uvedeným dodávateľom daňová povinnosť. V tomto smere podľa názoru správneho súdu správca dane vykonal v potrebnom rozsahu dokazovanie, a to vyžiadanim listinných dokladov, výsluchom konateľov žalobcu, svedkov, resp. i preverovaním uvedených spoločností.

5. Správny súd ďalej uviedol, že v priebehu daňovej kontroly žalobca predložil správcovi dane faktúry vystavené spoločnosťou IKM-Staving, s.r.o. pod č. 28116 zo dňa 22.10.2008 na sumu 43 786 050,- Sk (na faktúre nie je uvedený druh tovaru, jeho jednotková cena a množstvo, pričom údaj o sume dane z pridanej hodnoty, t.j. 6 991 000,- Sk uvedenej na tejto faktúre nekorešponduje s údajom o sume tejto dane na dodacom liste, t.j. 6 991 050,- Sk) za dodávku repky olejnej, spoločnosťou DONOR spol. s r.o.

pod č. 28010009 zo dňa 17.10.2008 na sumu 506 440,20 Sk (z toho daň z pridanej hodnoty v sume 80 860,20 Sk) za dodávku pšenice potravinárskej a slnečnice čiernej a spoločnosťou XM-COMP, s.r.o. pod č. 281031 zo dňa 31.10.2008 na sumu 3 160 971,- Sk (z toho daň z pridanej hodnoty v sume 504 692,70 Sk) za dodávku repky olejnej a jačmeňa sladovníckeho. Uvedené spoločnosti mali podľa týchto dokladov a k nim pripojených dodacích listov dodať žalobcovi tam uvedený tovar (na faktúre od spoločnosti IKM-Staving, s.r.o. nie je uvedený žiadny tovar, ani jeho množstvo a jednotková cena).

6. Správny súd tvrdil, že predloženie uvedených dokladov (opatrených pečiatkou a podpisom dodávateľa a odberateľa, okrem faktúry a dodacieho listu od spoločnosti XM-COMP, s.r.o., ktoré nie sú opatrené pečiatkou a podpisom odberateľa) bolo však len jednou z podmienok pre uznanie odpočítania dane z pridanej hodnoty, ale nie je tým ešte preukázaná realita a realizácia obchodnej transakcie, pretože technicky je dnes možné vyhotoviť akýkoľvek doklad a na akékoľvek plnenie bez ohľadu na to, či plnenie deklarované v dokladoch bolo i reálne uskutočnené alebo nie. Teda akékoľvek doklady bez reálneho preukázania zdaniteľného plnenia nie sú dôkazom o tom, že určité plnenie bolo i reálne uskutočnené.

7. Správny súd uviedol, že P. O., konateľ (od 21.12.2005 do 19.10.2010) spoločnosti IKM-Staving, s.r.o. (ktorá mala žalobcovi v kontrolovanom zdaňovacom období dodať repku olejnú), dňa 12.03.2009 predložil dožiadanému správcovi dane prehlásenie bez dátumu vystavenia o tom, že v mesiaci október 2008 žalobcovi dodal podľa dodacieho listu a faktúry č. 28116 repku olejnú v množstve 3 345,50 ton v sume 43 786 050,- Sk vrátane dane z pridanej hodnoty. Prílohou tohto oznámenia bol dodací list a faktúra pod č. 28116 zo dňa 22.10.2008 na sumu 43 786 050,- Sk (z toho daň z pridanej hodnoty v sume 6 991 000,- Sk uvedená na faktúre, pričom na dodacom liste je uvedená daň v sume 6 991 050,- Sk) vystavené touto spoločnosťou ako dodávateľom pre žalobcu ako odberateľa. Na predloženej faktúre nie je uvedený druh tvaru, jeho množstvo a jednotková cena (tieto údaje sú uvedené v pripojenom dodacom liste). Predložené prehlásenie nemožno považovať za dôkaz dodania tovaru žalobcovi, a preto správca dane správne pristúpil k výsluchu P. O. (prvýkrát dňa 07.04.2009 v rámci daňovej kontroly a opakovane dňa 14.07.2015 v rámci vyrubovacieho konania) ako svedka. P. O. vo svojej výpovedi dňa 07.04.2009 (teda cca šesť mesiacov od deklarovaného dodania tovaru) potvrdil nákup tovaru na Slovensku od dodávateľa, na ktorého si nespomenul a dodanie tohto tovaru žalobcovi ako odberateľovi podľa faktúry č. 28116 zo dňa 22.10.2008 s tým, že tovar bol uložený v prenajatých skladoch, nevedel konkrétne v ktorom, pričom dopravu zabezpečil odberateľ nákladnými vozidlami, ale podrobnejšie si to nepamätal.

8. Konateľ žalobcu Marian Okša vo svojej výpovedi dňa 27.04.2009 uviedol, že prepravu tovaru zabezpečovala spoločnosť BLOM 1. LV spol. s r.o., na iné spoločnosti si nespomenul a správcovi dane boli žalobcom predložené záznamy o prevádzke vozidla nákladnej dopravy vystavené spoločnosťou BLOM 1. LV spol. s r.o. v zdaňovacom období október 2008. V tejto súvislosti bolo ale potrebné uviesť, že konateľmi uvedenej spoločnosti, ktorá mala vykonávať prepravu tovaru boli v kontrolovanom zdaňovacom období tie isté fyzické osoby ako v spoločnosti žalobcu (F. H. a D.. L. B.), napriek tomu sa konatelia žalobcu nevedeli podrobnejšie vyjadriť k preprave tovaru (repky olejnej), ktorý mal byť nakúpený spoločnosťou žalobcu ako odberateľa od spoločnosti IKM-Staving, s.r.o. v zdaňovacom období október 2008 podľa faktúry a dodacieho listu zo dňa 22.10.2008. Podľa záznamu o prevádzke vozidla nákladnej dopravy zo dňa 01.10.2008, 12.10.2008, 13.10.2008 a 15.10.2008 (teda ešte pred dodaním repky žalobcovi) mala byť jej preprava vykonaná z Ondrejoviec do Pohronskeho Ruskova, resp. z Ondrejoviec do Nového Mesta nad Váhom (podľa záznamu zo dňa 12.10.2008). V ďalšom zázname zo dňa 06.10.2008 a 15.10.2008 nie je uvedený druh prepravovaného tovaru ani miesto nakládky a vykládky. Podľa ďalšieho záznamu zo dňa 15.10.2008 (teda opäť pred dodaním žalobcovi) mala byť preprava repky vykonaná z Levíc do Ondrejoviec. Spoločnosť BLOM 1. LV spol. s r.o. vystavila pre žalobcu faktúru zo dňa 22.10.2008, ktorou žalobcovi fakturovala dopravné náklady pri vození repky olejnej a jačmeňa sladovníckeho v období od 13.10.2008 do 17.10.2008 podľa záznamov o prevádzke nákladného vozidla, teda jednalo sa o obdobie pred tým, ako mala byť repka žalobcovi dodaná podľa faktúry zo dňa 22.10.2008.

9. Správny súd ďalej uviedol, že napriek tomu, že konateľ žalobcu Marian Okša vo svojej výpovedi dňa 27.04.2009 uviedol, že prepravu tovaru zabezpečovala spoločnosť BLOM 1. LV spol. s r.o., žalobca vo vyjadrení zo dňa 05.06.2009 uviedol, že tovar bol navezený spoločnosťou BLOM, spol. s r.o. (jej konateľmi do 02.09.2008 boli osoby totožné s konateľmi žalobcu a od 16.09.2008 do 14.01.2010 bol konateľom František Pribula). Žalobca však nepredložil žiadne listinné doklady preukazujúce, že by prepravu tovaru mala vykonať spoločnosť BLOM, spol. s r.o., preto podľa názoru súdu nebolo potrebné vykonať ani dokazovanie spočívajúce vo vypočutí konateľov, príp. zástupcov tejto spoločnosti v kontrolovanom zdaňovacom období, napriek tomu, že to uviedol žalovaný vo svojom rozhodnutí zo dňa 28.10.2009, ktorým zrušil prvé rozhodnutie správca dane zo dňa 29.06.2009. V priebehu daňovej kontroly vykonal správca dane dňa 28.04.2008 miestne zisťovanie v sklade v Pohronskom Ruskove, pričom podľa predložených dokladov (vážne lístky, dodacie listy, prehľad vážení) bolo preukázané dodanie repky do tohto skladu od spoločnosti IKM- Staving, s.r.o. pre žalobcu v množstve 674,76 ton v období od 01.10.2008 do 21.10.2008. P. O. bol opätovne vypočutý ako svedok dňa 14.07.2015 za prítomnosti konateľa žalobcu a uviedol, že spoločnosť IKM-Staving, s.r.o. obchodovala s poľnohospodárskymi komoditami, ale nemala žiadne materiálne, technické a personálne vybavenie, ktoré však nebolo ani potrebné, pretože tovar skladoval, resp. skladovanie a nakládku tovaru zabezpečoval dodávateľ (nevie ktorý, bolo ich viac) a odberateľ zabezpečoval odvoz a vykládku tovaru. Potvrdil dodanie repky olejnej žalobcovi, ktorý si zabezpečoval prepravu, pričom tovar bol prepravený z miesta nakládky (nevie odkiaľ) do miesta vykládky (nevie kde). Žiadne doklady nemal, nepredložil ich ani pri výsluchu dňa 30.07.2015 a tvrdil, že ich odovzdal novým nadobúdateľom (z výpisu z obchodného registra však vyplýva, že bol spoločníkom a konateľom uvedenej spoločnosti do 19.10.2010 a táto bola dňa 20.10.2010 vymazaná z obchodného registra).

10. Správny súd uviedol, že správca dane na základe vykonaného dokazovania a predložených dokladov akceptoval dodávku repky olejnej žalobcovi v množstve 674,76 ton a v jednotkovej cene 11 000,- Sk (podľa ceny uvedenej v dodacom liste č. 28116 zo dňa 22.10.2008), teda v cene spolu 7 422 360,- Sk, čomu zodpovedá daň z pridanej hodnoty v sume 1 410 248,40 Sk a odpočítanie dane z pridanej hodnoty v tejto sume žalobcovi i uznal (oproti pôvodne odpočítanej dane z pridanej hodnoty v sume 6.991.050,- Sk) a neuznal mu odpočítanie v sume 5 580 801,60 Sk. Takto postupoval správca dane napriek tomu, že faktúra č. 28116 zo dňa 22.10.2008, na základe ktorej si žalobca uplatnil odpočítanie dane nemá základné náležitosti vyžadované ust. § 71 ods. 2 písm. f/, g/ zákona o DPH v znení účinnom v kontrolovanom zdaňovacom období, teda neobsahuje údaj o množstve a druhu dodaného tovaru a jeho jednotkovú cenu. Takýto postup správca dane je v prospech žalobcu, a preto ho správny súd akceptoval.

11. Správny súd tiež zistil, že v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania správca dane taktiež preveroval dodávku pšenice potravinárskej a snečnice čiernej žalobcovi od spoločnosti DONOR spol. s r.o. podľa faktúry č. 28010009 zo dňa 17.10.2008 na sumu 506 440,20 Sk (z toho daň z pridanej hodnoty v sume 80 860,20 Sk, ktorú si žalobca uplatnil v daňovom priznaní na odpočítanie). V kontrolovanom zdaňovacom období bola konateľkou spoločnosti DONOR, spol. s r.o. A. O., ktorá sa na predvolanie na dožiadaný Daňový úrad Nitra II nedostavila, ale zaslala prehlásenie (bez dátumu vystavenia) o tom, že faktúra č. 280100009 zo dňa 17.10.2008 bola vystavená pre žalobcu ako odberateľa za dodávku pšenice potravinárskej v množstve 79,74 tony a snečnice čiernej v množstve 12,53 tony. Taktiež predložila i predmetnú faktúru na sumu 506 440,20 Sk (z toho daň z pridanej hodnoty v sume 80 860,20 Sk). Následne bola dňa 09.04.2009 ako svedkyňa vypočutá A. O., ktorá potvrdila dodanie tovaru žalobcovi podľa faktúry zo dňa 17.10.2008, ale bližšie si na obchod nespomínala, doprava bola zabezpečená a vykonala ju jej spoločnosť ako dodávateľ spôsobom objednávky, nevedela od ktorého dodávateľa spoločnosť tovar nadobudla, tovar sa v čase obchodu so žalobcom nachádzal v skladoch, ktoré mala spoločnosť v Lužiankach. Svedkovia žiadne ďalšie doklady nepredložili. A. O. taktiež predložila správcovi dane dňa 31.05.2010 i rukou vypísané dodacie listy na dodávku 12,53 ton snečnice a na dodávku 79,74 ton pšenice potravinárskej. V priebehu vyrubovacieho konania už A. O. nebolo možné vypočúť, nakoľko bolo zistené, že táto má hlásený trvalý pobyt v Nitre (bez konkrétnej adresy), predvolanie jej bolo doručované i verejnou vyhláškou v zmysle ust. § 35 ods. 2, ods. 3 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej iba „daňový poriadok“) účinnom v roku 2015 a podľa

oznámenia príslušného oddelenia PZ v Nitre ju nebolo možné ani predviesť, nakoľko nebol zistený jej pobyt. Spoločnosť DONOR, spol. s r.o. bola vymazaná z obchodného registra Okresného súdu Nitra dňa 01.12.2012, teda v priebehu vyrubovacieho konania u žalobcu, pričom jej poslednou konateľkou (od 20.08.2008 do 30.11.2012) bola práve A. O.. Pokiaľ konateľ žalobcu tvrdil, že obchody dojednával s P. F., k tomu je potrebné uviesť, že menovanému funkcia konateľa spoločnosti DONOR, spol. s r.o. skončila dňom 04.08.2008 a v auguste 2008 prestal byť i spoločníkom spoločnosti. Žalobca svoje tvrdenie o tom, že obchody v zdaňovacom období október 2008 dojednával s P. F. žiadnym spôsobom nepreukázal. Pokiaľ A. O. vo svojej výpovedi zo dňa 09.04.2009 u správcu dane uviedla, že doklady sa nachádzajú u K. B. ako nového majiteľa spoločnosti, z výpisu z obchodného registra tejto spoločnosti je zrejmé, že osoba s týmto menom nikdy nebola konateľom, ani spoločníkom spoločnosti DONOR, spol. s r.o. a žalobca ani nikdy netvrdil, že by s takouto osobou jednal, preto podľa názoru súdu nebolo potrebné túto osobu ani vypočuť ako svedka. Žalobca okrem faktúry a dodacieho listu nepredložil žiadne listinné doklady týkajúce sa deklarovaného dodania tovaru zo strany uvedeného dodávateľa a ani doklady týkajúce sa prepravy tohto tovaru. Vzhľadom na vyššie uvedené zistenia dodanie slnečnice a pšenice potravinárskej nepreukazujú ani rukou vypísané dodacie listy predložené A. O. dňa 31.05.2010. Na základe týchto zistení ohľadne spoločnosti DONOR, spol. s r.o. správca dane neuznal žalobcom uplatnené odpočítanie dane z pridanej hodnoty sume 80 860,20 Sk, podľa faktúry č. 28010009 zo dňa 17.10.2008 na sumu 506 440,20 Sk, nakoľko žalobca nepreukázal uskutočnenie deklarovaného obchodu.

12. Správny súd uviedol, že v kontrolovanom zdaňovacom období si žalobca uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty v sume 504 692,80 Sk i na základe faktúry od spoločnosti XM-COMP, s.r.o. ako dodávateľa pri dodávke repky olejnej a jačmeňa sladovníckeho podľa faktúry č. 281031 zo dňa 31.10.2008 na sumu 3 160 970,80 Sk - základ dane 2 656 278,- Sk. Dožiadaný Daňový úrad Bratislava VI v podaní zo dňa 10.03.2009 správcovi dane oznámil, že spoločnosť XM-COMP, s.r.o. podala daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2008, v ktorom si uplatnila nadmerný odpočet v sume 650 704,- Sk, ale tento daňový subjekt sa na predvolanie nedostavil, a preto nebolo možné preveriť požadované skutočnosti. Vo vyrubovacom konaní správca dane zistil, že aktuálny konateľ spoločnosti XM-COMP, s.r.o. D. V. zomrel dňa 09.08.2011. Konateľom uvedenej spoločnosti v kontrolovanom zdaňovacom období bol F. G. s pobytom v Českej republike, a preto správca dane požiadal o preverenie žalobcom deklarovaného obchodu českú finančnú správu. V rámci medzinárodného dožiadania bol finančnou správou ČR vypočutý ako svedok F. G., o čom bol dňa 26.06.2015 spísaný protokol. Svedok uviedol, že spoločnosť sa zaberala nákupom a predajom poľnohospodárskych produktov a potravín, nemala sklady, tovar nakúpila a predala, (on bol len sprostredkovateľom), tovar išiel od dodávateľov ku konečným spotrebiteľom. Na väčšinu konkrétnych otázok odpovedal, že si nespomína, resp. nepamätá, spoločnosť nemala žiadne technické vybavenie, ani zamestnancov. Okrem dodacieho listu a faktúry žalobca nepredložil ani neoznačil žiadne relevantné doklady preukazujúce existenciu ním deklarovaného obchodu so spoločnosťou XM-COMP, s.r.o. ako dodávateľom, predmetom ktorého mala byť dodávka repky olejnej a jačmeňa sladovníckeho. Žalobca okrem faktúry a dodacieho listu nepredložil žiadne listinné doklady týkajúce sa deklarovaného dodania tovaru zo strany uvedeného dodávateľa a ani doklady týkajúce sa prepravy tohto tovaru. Na základe týchto zistení ohľadne spoločnosti XM-COMP, s.r.o. správca dane neuznal žalobcom uplatnené odpočítanie dane z pridanej hodnoty sume 504 692,80 Sk, podľa faktúry č. 281031 zo dňa 31.10.2008 na sumu 3 160 971,- Sk, nakoľko žalobca nepreukázal uskutočnenie deklarovaného obchodu.

13. Konateľ žalobcu Marián Okša na pojednávaní dňa 25.05.2015 označil odberateľov, ktorým mal žalobca predmetný tovar dodať. V tejto súvislosti je ale potrebné uviesť, že žalobca v priebehu daňovej kontroly a ani vyrubovacieho konania nepredložil, ani neoznačil žiadne doklady preukazujúce, že by tovar, ktorý mu mali dodať jeho dodávateľia (t.j. IKM- Staving, s.r.o., DONOR spol. s r.o. a XM-COMP, s.r.o.), ďalej dodal svojim odberateľom. Napr. konateľ žalobcu tvrdil, že slnečnicu dodali spoločnosti ARIMEX spol. s r.o. Spoločnosť s takýmto obchodným menom však v roku 2008 neexistovala a nebola zapísaná v obchodnom registri vedenom okresným súdom v Slovenskej republike, z čoho je zrejmé, že tejto spoločnosti potom ani žalobca nemohol dodať žiadny tovar.

14. Správny súd tiež uviedol, že v priebehu vyrubovacieho konania v predmetnej veci správca dane vydal celkom päť rozhodnutí (zo dňa 29.06.2009, 21.12.2010, 18.11.2014, 09.11.2015 a 05.04.2016), ktorými žalobcovi vyrubil, resp. určil rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 204 685,48 Eur, pričom ako vyplývalo z administratívneho spisu, niektoré tieto rozhodnutia boli žalovaným zrušené, resp. niektoré i potvrdené (žalovaný rozhodoval v predmetnej veci celkom šesť krát) a na základe žaloby podanej žalobcom vo veci trikrát rozhodoval i tunajší súd (dvakrát v konaní pod sp.zn. 11S/80/2011 a raz v konaní pod sp.zn. 11S/386/2013), pričom vo svojich rozsudkoch daňové orgány inštruoval, ako majú ďalej postupovať v predmetnej veci. Žalobca opakovane v odvolaniach (najmä v odvolaní zo dňa 05.12.2014, 30.11.2015 a 18.04.2016) proti rozhodnutiam správcu dane poukazoval na to, že podľa jeho názoru splnil podmienky na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, domáhal sa aplikácie judikatúry Súdneho dvora EÚ tvrdiac, že správca dane túto judikatúru ignoruje a taktiež nerešpektuje právny názor správneho súdu.

15. Správny súd uviedol, že za danej dôkaznej situácie vyplývajúcej z administratívneho spisu však bolo nutné prisvedčiť tvrdeniu správcu dane a žalovaného v žalobou napadnutom rozhodnutí, že žalobca nepreukázal ním deklarované obchodné transakcie (dodanie tovaru od dodávateľov, t.j. spoločnosti IKM-Staving, s.r.o. v deklarovanom rozsahu a dodanie tovaru od spoločnosti DONOR spol. s r.o. a XM-COMP, s.r.o.). S poukazom na výsledky dokazovania vykonaného správcou dane v priebehu riadnej daňovej kontroly a vyrubovacím konaní je i súd toho názoru, že žalobcom deklarovanému dodávateľovi, t.j. spoločnosti IKM-Staving, s.r.o. nemohla vzniknúť daňová povinnosť na dani z pridanej hodnoty, v žalobcom tvrdenom rozsahu, podľa faktúry a ďalším deklarovaným dodávateľom, t.j. spoločnosti DONOR spol. s r.o. a XM-COMP, s.r.o. nemohla vzniknúť daňová povinnosť vôbec, a preto nemohlo ani žalobcovi vzniknúť právo na odpočítanie tejto dane v ním uplatnenom rozsahu. V tejto súvislosti súd poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 28.06.2012 v konaní pod sp.zn. 5Sžf/63/2011 ako i na ďalší jeho rozsudok zo dňa 23.06.2010 v konaní pod sp.zn. 2Sžf/4/2009 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky zo dňa 23.02.2011 v konaní pod sp.zn. III. ÚS 78/2011, z odôvodnenia ktorého vyplývalo, že „dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi. Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil, preto je jeho povinnosťou preukázať, že si nárok uplatňuje dôvodne a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako dôvodný“.

16. Správny súd uviedol, že daňový subjekt uplatňujúci si odpočítanie dane z pridanej hodnoty má v daňovom konaní preukázať reálnu existenciu zdaniteľného plnenia, pretože jej uskutočnenie zákon automaticky nepredpokladá. Z uvedeného potom vyplýva, že cieľom daňového konania je overiť, či sa zdaniteľné plnenie uskutočnilo tak, ako to tvrdí daňový subjekt. Preverovaním žalobcom tvrdených obchodných transakcií v mesiaci október 2008 na základe ním predložených dokladov správca dane zistil a konštatoval, že deklarované obchodné transakcie sa neuskutočnili tak, ako je to uvedené na žalobcom predložených faktúrach uvedených v bode 4 tohto rozsudku, nakoľko v priebehu daňovej kontroly a ani vyrubovacieho konania žalobca okrem vyššie uvádzaných dokladov (faktúr, dodacích listov, vážnych listov, prehľadu vážení) žiadnym spôsobom nepreukázal uskutočnenie zdaniteľného plnenia v ním tvrdenom rozsahu v prípade spoločnosti IKM-Staving, s.r.o., resp. v prípade spoločností DONOR spol. s r.o. a XM-COMP, s.r.o. ako deklarovaných dodávateľov nepreukázal uskutočnenie zdaniteľných plnení vôbec, pričom uskutočnenie zdaniteľných plnení je základnou podmienkou pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane. Daňové orgány si urobili správny záver, že daňový doklad je z hľadiska nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty použiteľný vtedy, ak je nepochybné, že v ňom uvedené údaje odrážajú skutočnosť, teda že tovar bol i reálne dodaný od dodávateľa uvedeného na faktúrach (napr. rozsudok č. 2 Afs 177/2006-61). V predmetnej veci žalobca preukázal len dodanie repky olejnej v množstve 674,76 ton od dodávateľa IKM-Staving, s.r.o., a to podľa dodacieho listu, vážnych listov a prehľadu vážení, ale nepreukázal dodanie jej ďalšieho množstva uvedeného v dodacom

liste zo dňa 22.10.2008 od tohto dodávateľa a taktiež nepreukázal dodanie pšenice potravinárskej, slnečnice čiernej a jačmeňa sladovníckeho od dodávateľov DONOR spol. s r.o. a XM-COMP, s.r.o.

17. Uvedené znamenalo, že v daňovom ani v súdnom konaní žalobca nepreukázal, že ním predložené doklady zodpovedajú reálnemu plneniu. Súd považuje za potrebné uviesť, že ak má ísť o daňový doklad spôsobilý na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, musí ho vyhotoviť platiteľ tejto dane, t.j. osoba, ktorá atribúty platiteľa tejto dane spĺňa (vznikla jej povinnosť zaplatiť daň z pridanej hodnoty a súčasne táto reálne uskutočnila zdaniteľné plnenie). V predmetnej veci je potrebné zdôrazniť, že ani výsluchom P. O. a konateľov žalobcu nebolo preukázané skutočné dodanie repky olejnej v množstve podľa predloženej faktúry a dodacieho listu. Dodanie tovaru žalobcovi od dodávateľov DONOR spol. s r.o. a XM-COMP, s.r.o. nebolo preukázané ani výsluchom bývalých konateľov týchto spoločností, ani výsluchom konateľov žalobcu. I v prípade, ak by sa malo jednať o „statické dodávky“ je potrebné preukázať existenciu dodávky tovaru, jeho pôvod, okolnosti uskutočnenia dodávky od deklarovaného dodávateľa a následne i okolnosti dodania tovaru ďalšiemu odberateľovi, vrátane prepravy tovaru. Tieto okolnosti musí preukazovať žalobca, ktorý si uplatnil nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty a musí teda preukázať dôvodnosť tohto uplatnenia a reálnosť deklarovanej dodávky.

18. Správny súd tvrdil, že bolo povinnosťou žalobcu v prípade, že si uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty (pri tovare, ktorý mu mali dodať deklarovaní dodávateľia, t.j. spoločnosť IKM-Staving, s.r.o., DONOR spol. s r.o. a XM-COMP, s.r.o. a ktorý mal žalobca dodať svojim odberateľom), aby preukázal skutočnú existenciu zdaniteľného plnenia v deklarovanom rozsahu, vrátane prepravy tohto plnenia. Je povinnosťou každej zmluvnej strany, aby sa pri úprave obchodných vzťahov odstránilo všetko, čo by mohlo viesť k vzniku rozporov, pričom toto zahŕňa i povinnosť overiť si informácie a skutočnosti ohľadne obchodného partnera ako i osoby (fyzickej alebo právnickej), ktorá prepravu tovaru vykoná. Žalobca si zrejme tieto informácie neoveril dostatočne, a preto je možné dôvodne pochybovať, či mu fakturovaný tovar v deklarovanom množstve reálne dodala spoločnosť IKM- Staving, s.r.o., resp. či mu fakturovaný tovar dodala spoločnosť DONOR spol. s r.o. a XM-COMP, s.r.o. Overovanie si obchodných partnerov nie je povinnosťou daňového subjektu, ale v prípade, ak si daňový subjekt uplatňuje nároky vo vzťahu k štátnemu rozpočtu, napr. uplatnenie si nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, musí byť schopný preukázať reálnosť deklarovaného obchodu a v prípade nepreverení si obchodného partnera sa dostáva do dôkaznej núdze, ako to bolo v tomto prípade, keď žalobca nevedel preukázať reálne materiálne naplnenie tvrdeného obchodu medzi ním a dodávateľmi uvedenými na dodacích listoch a faktúrach. S poukazom na uvedené je potom podľa názoru súdu dôvodné konštatovanie žalovaného, že nebolo preukázané, že došlo k zdaniteľnému plneniu v deklarovanom rozsahu medzi dvoma platiteľmi dane z pridanej hodnoty a žalobca si v daňovom priznaní k dani z pridanej hodnoty nedôvodne uplatnil odpočítanie tejto dane v tam uvedenom rozsahu.

19. Správny súd bol toho názoru, že žalovaný riadne odôvodnil svoje rozhodnutie v ústavnom a zákonom procesnoprávnom a hmotnoprávnom rámci. Procesnoprávny rámec predstavujú predovšetkým princípy riadneho a spravodlivého procesu (článok 46 a nasl. Ústavy SR a článok 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd), ktoré vylučujú ľubovôľu pri rozhodovaní, lebo povinnosťou správneho orgánu je presvedčivo a správne vyhodnotiť dôkazy a svoje rozhodnutie náležite odôvodniť. V tejto súvislosti súd dáva do pozornosti žalobcu, že z konštantnej judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva (napr. rozsudok zo dňa 21.01.2009 vo veci Garcíia Ruiz proti Španielsku, rozsudok zo dňa 19.04.1994 vo veci Van de Hurk proti Holandsku) a Ústavného súdu Slovenskej republiky (napr. vo veciach vedených pod sp.zn. III. ÚS 209/04, sp.zn. III. ÚS 95/06, sp.zn. III. ÚS 260/06) nie je potrebné, aby bola daná podrobná odpoveď na každú vznesenú námietku, ale je vždy potrebné podľa povahy veci reagovať v odôvodnení rozhodnutia na zásadnú a relevantnú námietku. Žalovaný pri odôvodňovaní svojho rozhodnutia takto postupoval a jeho žalobou napadnuté rozhodnutie v dostatočnej miere uvádza dôvody, na ktorých sa výrok tohto rozhodnutia zakladá, pričom v odôvodnení svojho rozhodnutia sa vysporiadal so všetkými rozhodujúcimi námietkami žalobcu a nemožno hovoriť o jeho svojvôli pri rozhodovaní. Taktiež i po hmotnoprávnej stránke vysvetlil podstatu podmienok uplatnenia práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty podľa ust. § 49 ods. 1, 2 zákona o DPH, pričom postupoval v súlade s ustálenou judikatúrou.

20. K námietkam žalobcu v podanej žalobe, správny súd uviedol, že po oboznámení sa s obsahom predloženého administratívneho spisu i súd dospel k tomu záveru, že v priebehu daňovej kontroly ani následného vyrubovacieho konania žalobca neunesol dôkazné bremeno svojho tvrdenia o deklarovanej obchodnej transakcii s dodávateľmi, t.j. so spoločnosťou IKM- Staving, s.r.o., DONOR spol. s r.o. a XM-COMP, s.r.o. Dôkazné bremeno bolo jednoznačne na strane žalobcu, nakoľko skutočnosti vymedzené v ust. § 49 ods. 2 písm. a/ a v ust. § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH tvoria dôkazné bremeno daňového subjektu. Žalobca bol priamo účastný ním deklarovaného zdaniteľného plnenia (dodávka repky olejnej, pšenice potravinárskej, slnečnice čiernej a jačmeňa sladovníckeho) 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 a dôkazy na preukázanie oprávnenosti uplatnenia dane z pridanej hodnoty (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 29.02.2016 v konaní pod sp.zn. 5Sžf/94/2014). V predmetnej veci teda dôkazná povinnosť neprešla na správcu dane, nakoľko táto je v daňovom konaní primárne na strane žalobcu, ktorý má povinnosť svoje tvrdenie o deklarovanej obchodnej transakcii i náležite preukázať, čo bolo žalobcovi v priebehu daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania správcom dane v súlade so zákonom i umožnené.

21. Správny súd tvrdil, že daňové konanie bolo ovládané zásadou prejednávajúcou, nie vyhľadávajúcou, čo znamená, že bolo povinnosťou žalobcu označiť a predložiť dôkazy preukazujúce dôvodnosť jeho postupu pri podaní daňového priznania (uplatnenie odpočítania dane z pridanej hodnoty a nadmerného odpočtu). Neunesenie vlastnej dôkaznej povinnosti nemôže žalobca obhajovať tým, že žalovaný na neho uvalil excesívne dôkazné bremeno a svojvoľne nerešpektuje povinnosť vyplatiť mu uplatnený nadmerný odpočet. Odpočítanie dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2008 nebolo žalobcovi uznané v ním uplatnenom rozsahu (v prípade dodávateľa IKM-Staving, s.r.o.), resp. nebolo uznané vôbec (v prípade dodávateľov DONOR spol. s r.o. a XM-COMP, s.r.o.) z dôvodu, že žalobca okrem dodávky repky olejnej v množstve 674,76 ton od dodávateľa IKM-Staving, s.r.o., nepredložil a neoznačil žiadne dôkazy preukazujúce reálny obsah ním predložených faktúr a reálne nadobudnutie tovaru od deklarovovaných dodávateľov, v dôsledku čoho bolo potom spochybnené i žalobcom tvrdené následné dodanie tovaru jeho odberateľom (o čom nebol predložený žiadny dôkaz), pričom žalobca tieto pochybnosti v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania neodstránil.

22. Správny súd tvrdil, že žalobca ako priamy účastník deklarovovaných obchodných transakcií s jeho dodávateľmi si mal obstaráť také dôkazy a v takom rozsahu, aby v prípade potreby, napr. daňovej kontroly, vedel preukázať dôvodnosť svojho postupu pri uplatňovaní odpočítania dane z pridanej hodnoty a následného nadmerného odpočtu. Konatelia žalobcu ako i P. O. a A. O. ako konatelia dodávateľov žalobcu boli vypočutí ešte v priebehu daňovej kontroly, t.j. v apríli 2009, teda cca šesť mesiacov od času, kedy malo k zdaniteľnému plneniu dôjsť, ale ich výpoveďami nebolo jednoznačne preukázané deklarované dodanie poľnohospodárskych komodít žalobcovi v októbri 2008.

23. Pokiaľ žalobca v podanej žalobe poukazoval na rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie uvedené v bode 26. tohto rozsudku (čo tvorí podstatnú a nosnú časť žaloby) a domáhal sa aplikácie tejto judikatúry na jeho obchodné transakcie, správny súd k tomu uvádza, že pokiaľ sa žalobca v daňovom konaní alebo v súdnom prieskumnom konaní odvoláva na niektoré rozsudky, bolo jeho dôkazným bremenom preukázať, že skutkový stav jeho daňovej transakcie má prvky niektorého z rozsudkov Súdneho dvora EÚ a nielen uvádzať niektoré právne závery v týchto rozsudkoch uvedené. Pokiaľ sú tvrdenia žalobcu len všeobecné (ako v tomto prípade), nemôže na ne súd v správnom súdnictve prihliadať. Navyše, v niektorých uvedených prípadoch rozsudkov Súdneho dvora EÚ boli počas daňových kontrol riadne predložené faktúry ako aj zmluvy a ďalšie dôkazy podporujúce tvrdenia týchto spoločností, čo je dôležitou a rozhodujúcou odlišnosťou od skutkového stavu v tejto prejednávanej veci. Napr. rozsudok vo veci C-409/04 Teleos plc a i. Proti Commissioners of Customs & Excise sa týkal dodania tovaru v rámci Spoločenstva a oslobodenia od dane z pridanej hodnoty. Taktiež podľa názoru správneho súdu nebolo možné aplikovať ani závery rozsudku vo veci C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel, pretože tento vychádza z iných skutkových zistení, ako sa preukázali v predmetnej veci. Nakoľko žalobca v podanej žalobe neuviedol, v čom je skutkový stav ním deklarovovaných daňových transakcií

zhodný so skutkovým stavom v ním uvádzaných rozsudkoch Súdneho dvora EÚ nie je možné, aby správny súd bližšie na túto judikatúru adekvátne reagoval. Žalobca tak neurobil ani v rámci daňového konania, preto žalovaný v odôvodnení svojho rozhodnutia konštatoval, že správca dane nevhodnosť aplikácie judikatúry Súdneho dvora EÚ v posudzovanej veci.

24. K ďalším námietkam žalobcu správny súd zaujal stavisko v predchádzajúcich častiach odôvodnenia rozsudku.

25. K vyjadreniu žalobcu zo dňa 26.02.2018 (replika) správny súd uviedol, že nebolo úlohou správcu dane, aby v rámci prebiehajúcej daňovej kontroly a vyrubovacieho konania inštruoval kontrolovaný daňový subjekt, aké konkrétne opatrenia mal prijať, akými konkrétnymi dôkaznými prostriedkami má disponovať, resp. aké konkrétne dôkazné prostriedky si mal zabezpečiť, aby mu bolo možné uznať uplatnené odpočítanie dane z pridanej hodnoty. V tejto súvislosti ale bolo potrebné zdôrazniť, že určenie opatrení, ktoré možno v tom, ktorom prípade požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, závisí predovšetkým od okolností toho, ktorého prípadu vo veci samej (rozsudok SD EÚ v spojených veciach Mahagében kft. a Pétér Dávid č. C-80/11 a C-142/11, na ktorý poukazoval i žalobca v podanej žalobe). V priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania bolo nepochybne preukázané, že žalobca neprijal žiadne takéto opatrenia, napriek tomu, že obchodovanie s poľnohospodárskymi komoditami, v takom množstve a cene za jeden mesiac, ako bolo deklarované, prijatie náležitých a potrebných opatrení (i keď nie predpísaných) vyžadovalo. Jedná sa o komodity určené druhovo a nie individuálne. Z tohto dôvodu nemusí byť zrejmé, či predmetný tovar je tvrdeného pôvodu a či skutočne pochádza od dodávateľa deklarovaného na faktúrach. V takýchto prípadoch nie je absolútne postačujúce predložiť iba formálne správne (čo v prípade dodávateľa IKM-Staving, s.r.o. ani nebolo splnené) daňové doklady, ale je nevyhnutné preukázať skutočnú realizáciu obchodných transakcií, čo zahŕňa aj preverenie dodávateľov, odberateľov a dopravcov. Odpočítanie dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2008 nebolo žalobcovi uznané z dôvodu, že žalobca nepredložil a neoznačil žiadne dôkazy preukazujúce reálny obsah faktúr a reálne nadobudnutie tovaru od deklarovaných dodávateľov - spoločnosti IKM-Staving, s.r.o. (okrem nadobudnutia repky olejnej v množstve 674,76 ton od tohto dodávateľa, ktoré bolo preukázané), DONOR spol. s r.o. a XM-COMP, s.r.o.

26. Správny súd s poukazom na uvedené dospel k záveru, že správca dane postupoval správne a v zmysle zákona, keď žalobcovi rozhodnutím zo dňa 05.04.2016 určil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2008 v sume 204 685,48 Eur. Správne postupoval i žalovaný, keď rozhodnutie správcu dane zo dňa 05.04.2016 potvrdil podľa ust. § 74 ods. 4 daňového poriadku, a to rozhodnutím zo dňa 28.12.2016. Z obsahu preloženého administratívneho spisu vyplýva, že daňové orgány zistili skutkový stav správne a v dostatočnom rozsahu tak, aby bolo možné na jeho základe v zmysle zákona rozhodnúť.

27. Skutkový stav zistený správcou dane a žalovaným bol podľa názoru správneho súdu dostatočný, vychádzal nielen z daňových dokladov predložených daňovým subjektom, ale predovšetkým zo zistení, že týmto dokladom absentuje materiálny podklad. Žalobca mal možnosť vyjadriť sa ku všetkým zisteniam správcu dane a zaujať k nim stanovisko, čo i využil a na svojich procesných právach nebol žiadnym spôsobom poškodený. Záver správcu dane a žalovaného, ktorý urobili a ustálili vo svojich rozhodnutiach, zodpovedal zásadám logického myslenia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH v znení platnom v čase posudzovaného zdaňovacieho obdobia, pričom súd nezistil ani žiadne procesné pochybenia daňových orgánov, ku ktorým by musel prihliaďať.

28. O trovách konania správny súd rozhodol tak, že žalovanému, ktorý mal v konaní plný úspech (súd žalobu zamietol) nepriznal náhradu trov konania, a to s poukazom na ust. § 168 SSP, vychádzajúc z toho, že žalovaný v zásade nemá právo na náhradu trov konania a túto mu možno priznať len vo výnimočných prípadoch. O takýto prípad sa v predmetnej veci nejednalo a zo súdneho spisu ani nevyplýva, že by žalovanému v súvislosti s týmto súdnym konaním trov konania vznikli.

II.

Kasačná sťažnosť a vyjadrenie ku kasačnej sťažnosti

29. Proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č.k. 11S/29/2017-96 zo dňa 07.03.2018, podal v zákonom stanovenej lehote žalobca (ďalej len „sťažovateľ“) kasačnú sťažnosť podľa § 438 a nasl. SSP, ktorej podanie odôvodnil tým, že krajský súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces, garantovaný čl. 46 ods. 1 Ústavy SR, čl. 6 ods. 1 Dohovoru, čl. 2 Civilného sporového poriadku (ďalej len „CSP“) v spojení s čl. 5 ods. 1, ods. 2, ods. 4 a ods. 9 SSP.

30. Žalobca v kasačnej sťažnosti namietal, že ide o nepreskúmateľný rozsudok, lebo jeho odôvodnenie neobsahuje zrozumiteľné dôvody pre ich nezákonnosť, zmätočnosť, či účelovosť a poukázal na bod 37, 38, 39 rozsudku krajského súdu.

31. Ďalej sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietal, že počet zrušujúcich rozhodnutí voči rozhodnutiu správcu dane - vid' bod 43 napadnutého rozsudku - tak zneprehľadnil jednoduché konanie, že jeho obrazom je množstvo nepresností v rozhodnutí žalovaného i krajského súdu, ktoré mnohé skutočnosti zisťovali ďaleko neskoršie - v roku 2015 a nasl. - než boli dané obchodné prípady zrealizované, a to iba na ťarchu žalobcu, čím hrubo zasiahli do jeho zákonných práv v podobe nepriznania nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH, čím spôsobili následnú retardáciu rozvoja žalobcu, taká uplatňovanie práva je podľa názoru sťažovateľa výberové a nespravodlivé, s porušením ústavného príkazu podľa čl. 2 ods. 2 Ústavy SR vo vzťahu k tzv. voľnému hodnoteniu dôkazov podľa § 129 SSP - je zaujímavé, že ho súd ani nespomenul.

32. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti tiež namietal, že hoci súdu poskytli odbornú stať z tzv. dôkazového bremena, tomuto pojmu vôbec neporozumel, keď zaťažil žalobcu excesívnym dôkazným bremenom ohľadne preukázania existencie dodávky tovaru, jeho pôvod, okolnosti uskutočnenia dodávky od deklarovaného dodávateľa a následne i okolností dodania tovaru ďalšiemu odberateľovi, vrátane prepravy tovaru - vid' bod 46, posledný odsek na str. 23 napadnutého rozsudku - nad zákonný rámec ust. § 49 ods. 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, ktoré od sťažovateľa žiadali iba faktúru od platiteľa pre vznik práva na odpočítanie DPH.

33. Sťažovateľ uviedol, že rozhodnutie žalovaného i krajského súdu je založené len na pochybnostiach, keď krajský žiadal od žalobcu „prijatie náležitých a potrebných opatrení“ (i keď nie predpísaných, čo je podľa názoru sťažovateľa v rozpore s čl. 13 ods. 1 Ústavy SR, podľa ktorého povinnosti možno ukladať iba zákonom).

34. Sťažovateľ taktiež namietal nedodržiavane zásady „non multa, sed multum“ (nie mnohé, ale mnoho), keď na 27 stranách v rozsudku k podstate veci, podľa názoru sťažovateľa, nepovedal takmer nič, čo by bolo relevantné z hľadiska zákonného a spravodlivého posúdenia 10 ročného prípadu.

35. Z vyššie uvedených dôvodov navrhol sťažovateľ, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného zruší, vec mu vráti na ďalšie konanie a žalobcovi prizná náhradu trov konania.

36. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

III.

Konanie na kasačnom súde

37. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 11 písm. g/ SSP v spojení s § 438 ods. 2 SSP), po tom, čo zistil, že kasačná sťažnosť bola podaná riadne a včas (§ 443 SSP a § 444 SSP),

oprávnenou osobou na jej podanie (§ 442 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 SSP), boli splnené podmienky podľa § 449 SSP a kasačná sťažnosť má predpísané náležitosti (§ 445 ods. 1 SSP a § 57 SSP) preskúmal napadnuté rozhodnutie krajského súdu z dôvodov a v rozsahu uvedenom v kasačnej sťažnosti (§ 440 SSP, § 441 SSP a § 453 SSP) a postupom podľa § 455 SSP bez nariadenia pojednávania, keď deň verejného vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli súdu a na webovom sídle kasačného súdu (www.nsud.sk) podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP, po neverejnej porade senátu (§ 137 ods. 1 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP) dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

38. Kasačný súd sa stotožňuje so skutkovými a právnymi závermi súdu, vyjadrenými v napadnutom rozsudku správneho súdu a v plnej miere na ne odkazuje.

39. Kasačný súd po oboznámení sa s dôvodmi napadnutého rozsudku správneho súdu konštatuje, že sťažovateľom namietané body 37, 38 a 39 rozsudku správneho súdu konštatujú skutkové zistenia, uvedené v dôvodoch preskúmaného rozhodnutia žalovaného, jedná sa o skutkové zistenia, že na faktúre vystavenej spoločnosťou IKM-Staving, s.r.o. č. 28116 zo dňa 22.10.2008 nie je uvedený druh tovaru, jednotková cena a množstvo, pričom údaj o sume dane z pridanej hodnoty na faktúre nekorešponduje s údajom tejto dane na dodacom liste za dodávku repky olejnej, doklady od dodávateľa obchodnej spoločnosti XM-COMP, s.r.o. nie sú opatrené pečiatkou a podpisom odberateľa a dodávateľa, prehlásenia konateľa obchodnej spoločnosti IKM-Staving, s.r.o. P. O. sú bez dátumu a bližšej konkretizácie skutkových okolností a len dotvrdzujú skutočnosti uvedené vo faktúrach, výsluch P. O. je bez konkretizácie okolností obchodnej transakcie a bližšej špecifikácie obchodných vzťahov uvedenej obchodnej spoločnosti so žalobcom, zo záznamov z prevádzky vozidla nákladnej dopravy nie je možné preukázať dodanie konkrétneho tovaru deklarovaného vo faktúrach. Vo vzťahu k dodaniu tovaru pre žalobcu od obchodnej spoločnosti DONOR, spol. s r.o. z vykonaného dokazovania žalovaného, ktoré podrobne uviedol správny súd v bode 40 rozsudku (kasačný súd preto tieto skutočnosti neopakuje), jednoznačne vyplývajú závery správneho súdu vyjadrené v rozhodnutí žalovaného, že nebolo preukázané dodanie tovaru od obchodnej spoločnosti DONOR, spol. s r.o. žalobcovi plnenie, fakturovanú faktúrou č. 28010009 zo dňa 17.10.2008. Obdobný záver pre kasačný súd vyplýva aj pri posúdení dodania tovaru pre žalobcu od obchodnej spoločnosti XM-COMP, s.r.o., týkajúci sa dodania tovaru fakturovaného faktúrou č. 281031 zo dňa 31.10.2008 za dodávku repky olejnej, tak ako podrobne uvádza žalovaný v preskúmanom rozhodnutí a správny súd v bode 41 rozsudku.

40. Predmetom kasačného konania bolo posúdenie vecnej správnosti rozsudku správneho súdu, ktorý po preskúmaní zákonnosti postupu rozhodnutia žalovaného dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie žalovaného je zákonné.

41. Ustanovenie § 137 SSP je však potrebné z hľadiska práva na súdnu ochranu v zmysle článku 46 ods. 1 Ústavy SR vykladať a uplatňovať tak, že rozhodnutie súdu musí obsahovať dôvody, na základe ktorých je založené. Súčasťou obsahu základného práva na spravodlivé konanie podľa článku 46 ods. 1 Ústavy SR je aj právo účastníka konania na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t.j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu. Všeobecný súd nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania. Rozhodnutie súdu musí však obsahovať odôvodnenie, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t.j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu (k tomu pozri bližšie uznesenie Ústavného súdu SR z 3. júla 2003, sp.zn. IV. ÚS 115/03). Túto požiadavku zvyrazňuje vo svojej judikatúre aj Európsky súd pre ľudské práva, ktorý v tejto súvislosti najmä uvádza: „Právo na spravodlivý proces zahŕňa aj právo na odôvodnenie súdneho rozhodnutia. Odôvodnenie rozhodnutia však neznamená, že na každý argument sťažovateľa je súd povinný dať podrobnú odpoveď. Splnenie povinnosti odôvodniť rozhodnutie je preto vždy posudzované so zreteľom na konkrétny prípad.“ Európsky súd pre ľudské práva ale súčasne tiež pripomína, že právo

na spravodlivý súdny proces nevyžaduje, aby súd v rozsudku reagoval na každý argument prednesený v súdnom konaní. Stačí, aby reagoval na ten argument (argumenty), ktorý je z hľadiska výsledku súdneho rozhodnutia považovaný za rozhodujúci (porovnaj napr. rozsudok Európskeho súdu pre ľudské práva vo veci Ruiz Torija proti Španielsku z 9. decembra 1994, sťažnosť č. 18390/91 a rozsudok Európskeho súdu pre ľudské práva vo veci Hiro Balani proti Španielsku z 9. decembra 1994, sťažnosť č. 18064/91).

42. Kasačný súd sa nestotožnil s názorom sťažovateľa, že napadnutý rozsudok správneho súdu je nedostatočne zdôvodnený, je nezrozumiteľný a v konečnom dôsledku nepreskúmateľný. Správny súd zrozumiteľne a logicky vyhodnotil vykonané dokazovanie správnych orgánov, pri rozhodovaní vychádzal z nesporných skutkových zistení správnych orgánov oboch stupňov, ktorých hodnovernosť výsledkov vykonaného dokazovania sťažovateľ v správnom konaní, ani v súdnom prieskume podanou žalobou nespochybnil, a to v správnom konaní obsah predložených faktúr, dodacích listov, obsah ďalších vykonaných dôkazov, výsluch svedkov, čestných prehlásení, závery miestnych zisťovaní a ďalších vykonaných dôkazov.

43. V správnej žalobe sťažovateľ spochybňuje závery žalovaného, najmä poukazuje na judikatúru Európskeho súdneho dvora a poukazuje na závery konkrétnych súdnych rozhodnutí. Sťažovateľ tvrdil, že žalovaný pri rozhodovaní sťažovateľom citovanú judikatúru Európskeho súdneho dvora neakceptoval a v súlade s ňou nerozhodol, rovnako ako aj správny súd.

44. Správny súd sa k tejto žalobnej námietke vyjadril v bode 52 napadnutého rozsudku. S týmto záverom správneho súdu sa kasačný súd stotožňuje a uvádza nasledovné:

45. Správu daní a príjmov, ktoré sú príjmom štátneho rozpočtu vykonávajú finančné orgány samostatne. Daňové úrady ako finančné orgány okrem iného zisťujú a overujú skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Robia tak v daňovom konaní a v rámci toho konania majú a môžu daňové subjekty uplatniť svoje práva, ktoré im zákon priznáva a predovšetkým splniť svoju dôkaznú povinnosť. V daňovom konaní (v ktorom sa podľa zákona kladie dôraz na záujem štátu, resp. záujem verejný na riadnom plnení daňovej povinnosti, čo je zákonom uložená ústavne podložená poplatková povinnosť voči štátu) platí totiž nielen obvyklá procesná zásada voľného hodnotenia dôkazu kompetentným orgánom, ale aj zásada prejednávacia. Z kontrolných zistení vyplynulo, že sťažovateľom deklarované obchodné transakcie sa reálne neuskutočnili, lebo vecné a časové podmienky na odpočítanie dane neboli splnené, čo je základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu dane. V sporných prípadoch sa jednalo predovšetkým o skúmanie splnenia zákonných podmienok pre odpočítanie dane. Ak si žalobca (sťažovateľ) ako platiteľ dane uplatní nárok na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené tak, ako ich deklaroval v daňovom priznaní, alebo na predložených dokladoch (zmluvy, faktúry, dodacie listy, iné doklady), a to aj osobou uvedenou na týchto dokladoch. Žalobca túto skutočnosť nevedel preukázať a realnosť obchodných transakcií nebola preukázaná ani dodávateľmi žalobcu.

46. Daňovou kontrolou preveroval správca dane dodržiavanie jednotlivých ustanovení zákona o DPH, a to nielen po formálnej stránke, ale aj po materiálnej stránke a aj z dôvodu pochybnosti (len na základe predložených listinných dôkazov, ako to očakával daňový subjekt), nemohol mu uznať odpočítanie dane tak, ako si uplatnil. Správca dane neobral daňový subjekt o žiadne jeho práva, keď preveroval ďalšie skutočnosti obchodnej transakcie (reálne dodanie tovaru), ale chránil záujmy štátu, čo je jeho prvoradou povinnosťou. Názor žalobcu, že správca dane mal uznať právo na odpočítanie dane len na základe predložených listinných dôkazov (faktúry, účtovníctvo a podobne) nie je správny, ale špekulatívny. Je to práve daňový subjekt, ktorý si nesplnil svoje zákonné povinnosti a v doterajšom konaní nepreukázal materiálnu podstatu veci, že tovar bol dodaný žalobcovi tak, ako vyplýva z predložených odberateľských faktúr.

47. K námietkam sťažovateľa, ktorý v žalobe ako aj v kasačnej sťažnosti poukazoval na judikatúru Súdneho dvora EÚ a domáhal sa, aby na jeho prípad boli aplikované ich závery, kasačný súd uvádza, že vo svojej rozhodovacej činnosti sa Najvyšší súd Slovenskej republiky už zaoberal problematikou odpočtu

dane (napr. rozsudok NS SR sp.zn. 2Sžf/19/2011 zo dňa 25.01.2012), z ktorého vyberá a uvádza nasledovné: „Pokiaľ sa žalobca v daňovom konaní, alebo v súdnom prieskumnom konaní odvolával na niektoré rozsudky Súdneho dvora, bolo jeho dôkazným bremenom preukázať, že skutkový stav jeho daňovej transakcie má prvky niektorého z rozsudkov Súdneho dvora a nielen uvádzať niektoré právne závery v týchto rozsudkoch uvedené. Pokiaľ sú jeho tvrdenia len všeobecné, nemôže na nich súd v správnom súdnictve prihliadať.“

48. Skutkový stav zistený správcou dane a žalovaným, ktorých úlohou pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnených nárokov na odpočet dane z pridanej hodnoty je vychádzať nielen z daňových dokladov predložených platiteľom, ale aj zo zistení, či v nich neabsentuje materiálny podklad, bol podľa názoru kasačného súdu dostatočne preukázaný a v rozhodnutiach náležite odôvodnený. Žalobca mal možnosť vyjadriť sa ku všetkým zisteniam správcu dane a zaujať stanovisko.

49. Zistiť alebo preveriť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov je účelom daňovej kontroly (§ 44 ods. 1 veta prvá daňového poriadku). Daňová kontrola teda slúži na získanie a zhromaždenie dôkazného podkladu pre následné rozhodnutie správcu dane vydané vo vyrubovacom konaní. Z tohto pohľadu je daňová kontrola jedným z najvýznamnejších nástrojov v podmienkach správy daní. Daňová kontrola predstavuje verejnomocenský zásah do individuálnej sféry daňového subjektu, ktorý v konečnom dôsledku najčastejšie smeruje k dorubovaniu daní a sekundárne k ukladaniu sankcií.

50. Kasačný súd dáva do pozornosti právny názor vyjadrený v rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 5Sžf/97/2010, v ktorom sa uvádza: „Najvyšší súd opätovne 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, tzn. pochybnosti správcu dane o pravdivosti údajov uvádzaných daňovým subjektom sú v zmysle zásady obsiahnutej v ustanovení § 2 ods. 6 zák. č. 511/1992 Zb. oprávnené“.

Potreba skúmania ekonomického dôvodu daňovej transakcie sa prejavuje ako súčasť zásady posudzovania právneho úkonu podľa jeho obsahu.

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 správcou dane preverovaných skutočností. Preto je na správcovi dane vykonávaným dokazovanie a jeho úvaha, 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. Súdny dvor vo svojej judikatúre taktiež konštatuje, že vnútroštátnemu súdu prináleží odmietnuť priznanie práva 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 DPH; a to aj vtedy, ak dotknuté plnenie spĺňa objektívne kritériá, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru platiteľom dane a hospodárska činnosť. Taktiež Súdny dvor vo svojej judikatúre pripúšťa, že nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia (due diligence), ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode, rozsudky ESD vo veciach napr. Teleos plc. a spol. (C-409/04), Vlaamse Oliemaatschappij NV (C-499/10).

Možno preto určiť opatrenia, ktoré možno, v tom ktorom prípade, požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jej plnenia

neboli poznačené podvodom.

Správca dane mal právo preveriť reálnosť dodávky odberateľovi tovaru, ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. Bolo na žalobcovi, aby predložil dôkazy svedčiace o tom, že uvedený typ kontrolovaného 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 množstva a kvality tovaru, jeho súlad s požiadavkou uvedenou v objednávke a pod.

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 skutočnosti, že dodávateľ nie je ekonomicky činný, nemá personálne a materiálne možnosti na realizáciu dodávky, pohyb tovaru a finančných prostriedkov nie je odzrkadlený v jeho daňových výstupoch a účtoch, jednoznačne spochybňuje vierohodnosť tvrdení žalobcu o reálnosti jeho dodávok. Takýto spôsob vedenia dokazovania žalovaným vychádza v tomto štádiu daňového konania z toho, že na strane žalobcu, v postavení daňového subjektu, nastupuje procesná povinnosť obnoviť dôveryhodnosť spochybnenej transakcie, lebo žalobca je zaťažený dôkazným bremenom preukázať všetky skutočnosti, ktoré povinne uvádza v priznaní.

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 zneužívateľnosti požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet zákon stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, tovar reálne dodaný (§ 8 zákona o DPH).

„...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).

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

„Najvyšší súd opätovne 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 napĺňa 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, tzn. pochybnosti správcu dane o pravdivosti údajov uvádzaných daňovým subjektom sú oprávnené“. (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 5Sžf/97/2010).

Vzhľadom na spochybnenie reálnosti dodania tovaru odberateľom deklarovaných 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 deklarovaného dodávateľa (napr. formou splnomocnenia), a tým v podstate nemá doklad, komu cenu za dodávku zaplatil. V danom prípade žalobca nepreukázal pri kontrole ani existenciu dodaného tovaru, z dôvodu jeho spotrebovania.

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

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.“

51. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje aj na rozsudok najvyššieho súdu vo veci sp.zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR sp.zn. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 28 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v systave územných finančných orgánov v spojení s § 42 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z.z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane dôkazného subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom ustanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty, je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty, a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený.“

52. Záverom kasačný súd konštatuje, že pri všetkých troch posudzovaných faktúrach sťažovateľ nedisponoval, okrem predložených faktúr, žiadnymi relevantnými dôkazmi, ktoré by realnosť plnenia deklarovaného vo faktúrach mohli preukázať. Túto realnosť nepreukázali ani predložené listinné dôkazy - prehlásenia, výsluchy svedkov, ako i výsluch konateľa žalobcu, ktorého sa obchodné transakcie bezprostredne týkali a nevedel tieto obchodné transakcie, skutkovo vymedziť, vymedziť ich spôsob realizácie a preukázať ich faktickú realnosť, a to nielen vo vyjadrení k protokolu zo dňa 06.12.2010, ale aj v priebehu celého daňového konania.

53. Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti kasačný súd kasačnú sťažnosť žalobcu ako nedôvodnú zamietol postupom podľa § 461 SSP.

54. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s § 167 ods. 1 SSP a contrario tak, že žalobcovi, ktorý v kasačnom konaní úspech nemal, náhradu trov kasačného konania nepriznal. Kasačný súd nezistil splnenie zákonných podmienok pre rozhodovanie o náhrade trov konania v súlade s ust. § 168 SSP.

55. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky rozhodol pomerom hlasov 3:0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.