

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 3Sžfk/95/2019
Identifikačné číslo spisu: 8018200247
Dátum vydania rozhodnutia: 30.06.2021
Meno a priezvisko: JUDr. Ivan Rumana
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2021:8018200247.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu (spravodajca) a sudkýň JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a JUDr. Moniky Valášikovej, PhD. v právnej veci sťažovateľa (pôvodne žalobcu): Profi Golf, s.r.o., Tatranská 697/148, Veľká Lomnica, právne zastúpený: JUDr. Marek Radačovský, advokát, Žriedlová 3, Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100258269/2018 zo dňa 31. januára 2018, konajúc o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 6S/34/2018-65 zo dňa 28. mája 2019, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť sťažovateľa (pôvodne žalobcu) proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 6S/34/2018-65 zo dňa 28. mája 2019 z a m i e t a.

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

Odôvodnenie

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Prešove (ďalej aj len „krajský súd“) podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej aj len „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia napadnutého rozhodnutia žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 100258269/2018 zo dňa 31.01.2018 (ďalej aj len „napadnuté rozhodnutie“) spolu s rozhodnutím Daňový úrad Prešov, pobočka Poprad (ďalej aj len „správca dane“) č. 102200947/2017 zo dňa 17.10.2017 (ďalej aj len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým správca dane určil žalobcovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu DPH v sume 21 201,00,- euro za zdaňovacie obdobie 3. štvrtrok 2012.

2. Správca dane na základe svojich zistení uvedených v prvostupňovom rozhodnutí neuznal žalobcovi odpočítanie dane z faktúr od dodávateľa spoločnosti IMPERIAL HOLDING s.r.o., Osloboditeľov 640/44, Čaňa (ďalej aj len „IMPERIAL HOLDING“) špecifikovaných na s. 17 až 19 prvostupňového rozhodnutia, ktorých predmetom bolo dodanie tovaru a služieb.

3. Správca dane zistil, že u IMPERIAL HOLDING bola v roku 2014 vykonaná daňová kontrola za

zdaňovacie obdobia január - apríl, jún - december 2012, pričom z protokolu vyplýva, že daňový subjekt so správcom dane nespolupracoval a daňové doklady k daňovej kontrole nepredložil a správca dane prešiel na proces určovania dane podľa pomôcok. Dožiadaný Daňový úrad Košice vypočul Petra Širilu, bývalého konateľa IMPERIAL HOLDING, ktorý uviedol, že bol konateľom tejto spoločnosti do 27.07.2016, kedy bola spoločnosť vymazaná z obchodného registra SR ex offo. Hlavným predmetom podnikania spoločnosti v roku 2012 bol maloobchod, kúpa a predaj za účelom ďalšieho predaja. K faktúram vystaveným pre žalobcu uviedol, že tieto vystavil on a pri obchodovaní so žalobcom za IMPERIAL HOLDING konal on a za žalobcu konal konateľ Ing. Martin Bestvina. Ďalej uviedol, že prepravu zabezpečoval on a tovar bol dodávaný priamo do Veľkej Lomnice na golfový areál zo skladov jeho spoločnosti. K úhrade faktúr uviedol, že boli hradené bankovým prevodom na podnikateľský účet spoločnosti, doklady nevie predložiť, lebo všetky doklady sú odovzdané na NAKA. Ďalej uviedol, že nákup bol realizovaný od tuzemských, ako aj zahraničných odberateľov, doklady boli riadne záúčtované v evidencii DPH, ktorá bola riadne odvedená., doklady predložiť nevie, pretože všetky doklady za zdaňovacie obdobie jún - november 2012 sú v NAKA.

4. Správca dane požiadal Ministerstvo vnútra, Prezídium PZ, NAKA o nazretie do vyšetrovacieho spisu. Z úradného záznamu zo dňa 31.03.2014 vyplýva, že koncom roka 2011 sa P. Širila stretol v Košiciach s osobou IK, ktorá toho času chodievala na tenisové kurty na Sídliisko Ťahanovce v Košiciach, pričom táto mu navrhla, že budú v mene spoločnosti IMPERIAL HOLDING vystavovať faktúry pre vybrané obchodné spoločnosti, ktoré by si následne takýmito účtovnými dokladmi mali krátiť svoju daňovú povinnosť. Z uvedeného záznamu vyplýva postup, akým spôsobom boli vystavované fiktívne faktúry, kto ich vystavoval a na základe akých skutočností. Z ďalšieho úradného záznamu zo dňa 24.04.2014 vyplýva, že konateľ spoločnosti P. Širila uviedol, že spoločnosti v skutočnosti žiadnu reálnu podnikateľskú činnosť nevykonávala a tvrdil, že v mene spoločnosti vystavoval nepravdivé faktúry pre rôzne obchodné spoločnosti v rámci SR bez reálne uskutočneného zdaniteľného plnenia, na základe pokynov iných osôb s iniciálkami R.S. a M.K. Pričom realizované platby mali len budiť dojem reálneho obchodovania. Predmetom fakturácii boli fiktívne tovary, pričom vo všetkých fakturačných tokoch chýbala hospodárska podstata podnikania, t. j. tvorba reálneho zisku reálnymi ekonomickými aktivitami vyplývajúcimi z reálnych požiadaviek trhu, tzn. išlo len o fikciu a reálne ku žiadnemu zdaniteľnému plneniu v skutočnosti nedošlo. V období rokov 2012 až 2014 uvedená skupina osôb za spomínané tovary a služby vyhotovovala účelovo prispôbené nepravdivé pokladničné daňové doklady podľa potreby a časť platieb v roku 2013 uskutočňovala bezhotovostnými prevodmi na bankových účtoch medzi jednotlivými spoločnosťami navzájom a zároveň boli zabezpečené bezhotovostné výbery finančných prostriedkov a následne odovzdanie hotovosti po odpočítaní provízie späť konkrétnym obchodným spoločnostiam. V zápisnici zo dňa 26.02.2016 svedok Peter Širila uviedol, že predmetom činnosti bola obchodná činnosť a poskytovanie rôznych služieb. Koncom roka 2011 sa stretol s I.K. v Košiciach, ktorý ho zoznámil aj s M.K. Po viacerých stretnutiach prišlo k ponuke vystavovania nepravdivých faktúr. V prvom polroku roku 2012 prebiehala spolupráca medzi ním a K. Po pol roku s ním skončil spoluprácu, keďže K. sľúbil, že mu bude dávať vstupy, avšak túto dohodu nedodržal. Potom ho na priamo oslovil M. K. a spolupráca prebiehala už iba medzi nimi. Boli vystavované faktúry pre spoločnosti, pre ktoré podklady mu nosil M.K., t. j. sumy, predmet fakturácie, obdobia, ktoré sa vystavovali pre spoločnosti Martina Bestvinu, ktorého zoznačiatku osobne nepoznal. Neskôr ho s ním zoznámil Kavka. Platby sa v skutočnosti nerealizovali, iba fiktívne sa vystavili doklady o úhrade z pokladničnej pokladne. Faktúry vystavoval pre spoločnosť žalobcu, spoločnosti PATRIOTIQUE, s.r.o., Fun Travel s.r.o. a iné. V súvislosti s týmito vymenovanými spoločnosťami reálne k uskutočneniu dodania tovaru nedošlo. Peniaze sa delili medzi neho, spočiatku aj K. a Kavku. K. neskôr vynechali. Peniaze vyberal z bankového účtu on, ktoré odovzdával spočiatku Kavkovi a neskôr osobne Ing. Bestvinovi do Veľkej Lomnice. Požiadavky na vystavenie faktúr posielal Ing. Bestvina e-mailom alebo telefonicky. Táto spolupráca prebiehala od začiatku roka 2012 do začiatku roka 2014. Zamestnankyne správcu dane sa dostavili na Prezídium PZ, NAKA, Expozitúra východ s tým, že im boli predložené k nahliadnutiu všetky doklady a písomnosti, ktoré sa tam nachádzali a ktoré boli prevzaté od P. Širilu dňa 24.04.2014. V dokladoch od spoločnosti IMPERIAL HOLDING sa nenachádzali žiadne dodávateľské faktúry, ktorých predmetom faktúry boli tovary a služby, ktoré sa nachádzali na faktúrach zistených v spoločnosti žalobcu IMPERIAL HOLDING nemala vo svojom účtovníctve faktúry za nákup špeciálnych

tovarov (golfové potreby), ani služieb, ktoré by korešpondovali s tovarom a službami vyfakturovanými pre žalobcu. Medzi dokladmi IMPERIAL HOLDING sa nenachádzali žiadne zmluvy, doklady z pokladne, doklady o preprave, bankové výpisy, záznamy o prevádzke motorových vozidiel, pokladničné knihy, uzávierky z ERP, účtovný denník, hlavná kniha, pokladňa.

5. Konateľ žalobcu Ing. Bestvina uviedol, že všetky potrebné dokumenty, podklady, faktúry, prílohy, výpisy z účtu pred časom predložil na kontrolu Daňovému úradu Poprad. Tovar, ako už uviedol im bol doručovaný na služobných autách spoločnosti IMPERIAL HOLDING, išlo konkrétne o Peugeot Partner bielej farby a druhé auto, ktoré videl bolo skriňové biele, bolo to Iveco s poľskou poznávacou značkou. K tomu bolo priložené Čestné prehlásenie zo dňa 03.02.2017, v ktorom je uvedené, že dolu podpísaný P. Širila, konateľ IMPERIAL HOLDING čestne prehlasuje, že na nižšie uvedených faktúrach vystavených pre žalobcu uvedený tovar a služby dodal v plnom rozsahu, tovar dodal na svoje náklady na svojich služobných autách. Pod tým bol uvedený zoznam faktúr odkopírovaný z výzvy správcu dane číslo 100169520/2017. Ing. Bestvina neskôr uviedol, že čestné vyhlásenie vyhotovil on, zaslal mailom P. Širilovi a požiadal ho, ak súhlasí, že všetky skutočnosti v ňom uvedené súhlasia, nech ho overí u notára a pošle do spoločnosti žalobcu.

6. Dňa 01.03.2017 sa k správcovi dane dostavil P. Širila, ktorý nebol predvolaný správcom dane, ale dostavil sa z iniciatívy konateľa žalobcu. Uviedol, že IMPERIAL HOLDING mala v rokoch 2012 až 2014 zamestnancov, presné číslo nevedel uviesť. Spoločnosť používala motorové vozidlo Iveco poľskej značky, Mercedes - Benz, ktorý patril jeho priateľke a Peugeot Boxer, značku si nepamätá, ktoré patrilo Matejovi Šofovi. Využíval motorové vozidlá, ktoré boli vo vozovom parku Mäsokombinátu zo Starej Ľubovne, vozidlá riadil on, alebo jeho priateľka, pokúsi sa zabezpečiť knihu jžd a technické preukazy, ktoré však nakoniec nezabezpečil. K vedeniu účtovníctva P. Širila uviedol, že od začiatku to bola spoločnosť SEDEAS, s.r.o. Ing. Mário Medzibrický, kompletne účtovné doklady začiatkom roka 2014 za asistencie NAKA odovzdal zo spoločnosti SEDEAS, s.r.o., ktoré boli následne uskladnené v priestoroch NAKA v Košiciach, neskôr za jeho asistencie ich preniesli do budovy na Rastislavovej v Košiciach, kde následne asistoval pri ich roztriedení, toto už vypovedal aj na NAKA. K faktúram pre žalobcu za obdobie júl až november 2012 nevedel uviesť, čo bolo predmetom zdaniteľných obchodov, lebo faktúry mu neboli predložené. Na otázku správcu dane, aby povedal, čo dodala jeho spoločnosť, ak na faktúre uviedla Fitting Studio Titleist - nevie, Shaft sets - nevie, Club Heead sets alebo SPBOSPINE BOARD, JuCad drive SL Travel, odpovedal, že nevie, musí si to pozrieť na e-mail. On dostal objednávku a túto poslal ďalej dodávateľovi, ktorého našiel napríklad na internete alebo osobne.

7. K čestnému vyhláseniu zo dňa 03.02.2017 svedok uviedol, že ho podpísal on osobne, keď ho správca dane požiadal o vysvetlenie k jednotlivým faktúram, Peter Širila uviedol, že nevie po vyžiadaní dokladov z NAKA presne definovať o aký tovar išlo a má na e-mail zoznam vystavených faktúr v roku 2012, pričom sľúbil, že mail predloží. Ďalej správca dane požiadal o vysvetlenie k informácii uvedenej konateľom spoločnosti Profi Golf, s.r.o. Ing. Martinom Bestvinom pri ústnom pojednávaní z 23.02.2017 a to, že tovar nakupoval od spoločnosti IMPERIAL HOLDING, s.r.o. z dôvodu, že bol cenovo a kvalitatívne výhodný, nemusel riešiť clá, prepravu a podobne. Správca dane žiadal Petra Širilu o informáciu, ktoré tovary zabezpečovala spoločnosť IMPERIAL HOLDING, s.r.o. z tretích krajín, kde boli riešené clá a od koho bol tovar nakúpený. Peter Širila uviedol, že si nepamätá konkrétne po naštudovaní objednávok správcovi dane zašle e-mail, v ktorom budú konkrétne informácie. Správca dane žiadal vysvetlenie v súvislosti s jeho výpoveďou pred vyšetrovateľom, kedy uviedol, že k reálnemu uskutočneniu dodania tovaru nedošlo, keďže pred vyšetrovateľom vypovedal inak, ako pri ďalších výpovediach pred správcom dane - k tomu P. Širila uviedol, že sa nebude k tomu vyjadrovať. Po ukončení výsluchu bol ponechaný daňovému subjektu priestor na polozenie otázok svedkovi, tento svoje právo nevyužil a uviedol, že nemá nijaké otázky.

8. Správca dane nahliadol dňa 20.04.2017 do spisu daňovej kontroly vykonanej u iného daňového subjektu a zistil, že konateľ spoločnosti, ktorá mala viesť účtovníctvo IMPERIAL HOLDING - spoločnosti SEDEAS, s.r.o. uviedol, že nedisponuje žiadnymi písomnosťami, ani v tlačenej, ani v elektronickej podobe. Tieto boli konateľovi spoločnosti na jeho žiadosť osobne odovzdané. Uviedol, že

nedisponuje ani účtovnou programovou databázou, keďže databáza spoločnosti IMPERIAL HOLDING ako neaktívna bola presunutá za účelom uvoľnenia diskovej kapacity a zefektívnenia behu účtovného programu mimo bežne zálohovaných dát. Na externé prenosné médium, ktoré vzhľadom na jeho poškodenie bolo nutné formátovať a tým boli všetky dáta na ňom stratené.

9. Krajský súd poukázal na to, že v daňovom konaní dôkazné bremeno spočíva priamo na daňovom subjekte a výhradne daňový subjekt je povinný preukázať vierohodnosť a správnosť povinných evidencií, resp. skutočností ovplyvňujúcich správne určenie dane. Podľa krajského súdu si túto povinnosť žalobca nesplnil, pretože preverovaním deklarovaných zdaniteľných obchodov boli tieto správcom dane relevantne spochybnené, pričom správca dane na základe vykonaného dokazovania preukázal, že daňové transakcie nemali racionálny ekonomický dôvod, zdaniteľné obchody, z ktorých si žalobca uplatnil odpočítanie dane na základe dodávateľských faktúr od spoločnosti IMPERIAL HOLDING sa reálne neuskutočnili. Krajský súd konštatoval, že žalobca nepredložil žiadny relevantný dôkaz o reálnom uskutočnení zdaniteľných obchodov s deklarovaným dodávateľom a preukazovanie dodania zdaniteľných plnení realizoval iba formálne predloženými faktúrami, resp. dokladmi. V tejto súvislosti krajský súd poukázal na rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/32/2012, sp. zn. 8Sžf/81/2013, v ktorých Najvyšší súd Slovenskej republiky zdôraznil, že zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej aj len „zákon č. 222/2004 Z. z.“) vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasne splnenie tak materiálne, ako aj formálne podmienky, teda žalobca musí preukázať, že faktúry, príp. iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane sa presne zhodujú so skutočne realizovanými plneniami, pričom dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje žalobcu. Samotné preukázanie dodávok tovaru a služieb len faktúrami a iným listinným dôkazom nie je postačujúce. Doklady musia mať povahu faktú, musia byť vystavené na materiálnom podklade a ako právna skutočnosť byť aj preukázané.

10. Krajský súd poukázal na to, že správca dane správne preveroval dodanie od priameho dodávateľa žalobcu, nepreveroval teda žiadnych subdodávateľov, ani následných odberateľov tovaru a služieb, ako to tvrdí žalobca. Poukázal na § 2 Obchodného zákonníka a uviedol, že daňový subjekt by mal mať vedomosť o tom, či podnikateľský subjekt, s ktorým uzatvára obchodný vzťah je funkčný a či riadne uskutočňuje podnikateľskú činnosť. Z uvedeného dôvodu krajský súd konštatoval, že žalobca bol povinný preveriť si svojich obchodných partnerov v takom rozsahu, aby mal zabezpečené podklady na preukázanie svojich nárokov na odpočítanie dane. Poukázal na potrebu bezpodmienečného splnenia podmienok uvedených v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z., pričom uviedol, že na uplatnenie samotného nároku na odpočet dane nepostačuje len dodávateľská faktúra, ale žalobca musí byť schopný preukázať, že zdaniteľný obchod bol reálne uskutočnený, a to práve dodávateľom deklarovaným na uvedenej faktúre. K žalobnej námietke o rozdielnych výpovediach bývalého konateľa dodávateľa - IMPERIAL HOLDING, P. Širilu, krajský súd poukázal na to, že správca dane žiadal pri výpovedi tohto svedka zo dňa 07.07.2016 o vyjadrenie sa k týmto rozdielnym výpovediam, avšak svedok sa odmietol vyjadriť a konateľ žalobcu sa svedka k tomuto neopýtal žiadnu otázku, ani neformuloval žiadne námietky voči týmto rozdielnym výpovediam.

11. K námietke, že správca dane sa venoval skutočnostiam, ktoré neboli predmetom obchodného vzťahu medzi žalobcom a obchodnou spoločnosťou IMPERIAL HOLDING a sú nezákonnými dôkazmi v daňovom konaní, krajský súd konštatoval, že pokiaľ NAKA preverovala zdaniteľné obchody práve medzi týmito dvoma subjektmi s poukazom na judikatúru NS SR, napr. sp. zn. 8Sžf/72/2015 zo dňa 28.02.2018, že pokiaľ žalobca namietal, že žalovaný nemohol použiť dôkazy získané v trestnom konaní, ktoré správca dane využil pre účely tejto daňovej kontroly, t. j. zistenia miestne príslušného správcu dane, ktoré získal nahliadnutím do vyšetrovacieho spisu NAKA pri miestnom zisťovaní v Národnej kriminálnej agentúre Prezídia PZ Bratislava, táto námietka nie je správna s poukazom na § 24 Daňového poriadku. O žiadne prelínanie s trestným konaním nejde a dôkazy pre účely daňovej kontroly sú podľa žalovaného zabezpečené zákonnou formou.

12. K námietke žalobcu o nepreskúmateľnosti rozhodnutia žalovaného krajský súd poukázal na to, že správca dane v uvedenom dokazovaní nevychádzal iba z poznatkov orgánov činných v trestnom konaní,

ale aj z vlastného dokazovania a jednoznačne preukázal neuskutočnenie deklarovaných zdaniteľných obchodov spoločnosťou IMPERIAL HOLDING tak, ako to bolo uvedené vo faktúrach a ako to deklaroval žalobca vo svojich vyjadreniach. Dodávateľ - IMPERIAL HOLDING nepredložil žiadne účtovné a daňové doklady, žiadnych subdodávateľov nevedel uviesť ani konateľ dodávateľa. Krajský súd poukázal na to, že podľa zistenia správca dane v účtovníctve odovzdanom orgánom činným v trestnom konaní sa nenachádzali žiadne dodávateľské faktúry, ani žiadne doklady o tom, že boli zúčtované nákupy tovaru a prijatých služieb a dodávateľská organizácia nemala ani účtovné doklady o nákupe tovaru a prijatých službách, nemala daň uvedenú v záznamoch a teda na základe týchto skutočností bolo správcom dane preukázané, že dodávateľ nedisponoval tovarmi a službami fakturovanými pre žalobcu.

13. K námietke žalobcu, že napadnuté rozhodnutie žalobcu je nezákonné z dôvodu, že v administratívnom spise sa nenachádza kompletný vyšetrovací spis a žalovaný sa opiera o nezákonne získané dôkazy, ktoré tvoria iný vyšetrovací spis, ktorý tiež nie je prílohou administratívneho spisu správca dane, krajský súd poukázal na argumentačne použiteľnú judikatúru Najvyššieho správneho súdu Českej republiky, ktorý vo svojom rozsudku zo dňa 30.01.2008, č.j.: 2Afs/24/2007-119 (EURO PRIM, spol. s r.o.), publikované pod č. 1570/2008 Zb. NSS. uviedol: „Listiny, ktorými je poznateľný celý obsah výpovedí svedkov z iných konaní môžu byť za splnenia určitých podmienok podkladom pre rozhodnutie v daňovom konaní: V prvom rade musia byť vyhotovené nezávisle na príslušnom daňovom konaní (to znamená najmä nesmú byť v inom konaní vyhotovené účelovo preto, aby sa správca dane vyhol povinnosti umožniť žalobcovi byť prítomný výsluchu svedka a klásť mu otázky). Ďalej je potrebné, aby v inom ako daňovom konaní boli vyhotovené v súlade so zákonom (túto predbežnú otázku správca dane má vyriešiť v zmysle ustanovení Daňového poriadku) a rovnako je potrebné, aby sa do sféry správca dane dostali zákonným spôsobom. (Nie je teda možné ako dôkaz použiť napríklad listiny, ktoré boli súčasťou spisu, ku ktorého obsahu správca dane z tých či oných dôvodov nemal podľa zákona prístup). V konečnom dôsledku musia byť uvedené listiny žalobcovi sprístupnené, aby sa mohol zoznámiť s ich obsahom a prípadne navrhnúť ďalšie dôkazy, ktoré by zistenia vyplývajúce z dotýčajúcich listín upresnili, korigovali či vyvrátili. V prípade, že výpovede svedkov zaznamenané v listinách sú v rozpore s tými dôkazmi prevedenými v daňovom konaní, je potrebné tieto rozpory odstrániť, pričom, ak je to možné, príslušného svedka je potrebné predvolať - najvhodnejšou cestou spravidla bude jeho výsluch, pri ktorom mu budú nejasnosti predstreté. Svedka je potrebné vypočuť vždy, pokiaľ to požaduje žalobca, ibaže ak by sa jednalo o požiadavku vedenú výlučne snahou mariť, či účelovo predlžovať daňové konanie, napríklad požiadavka na výsluch svedka, ktorý sa zdržuje v cudzine, zjavne sa nechce do Českej republiky k výsluchu dostaviť, takže jeho predvolanie k výsluchu bude neúčelné a jeho výpoveď nie je možné zabezpečiť, ani iným spôsobom, najmä cestou medzinárodnej spolupráce v daňových).“

14. Krajský súd konštatoval, že vzhľadom na spochybnenie reálnosti dodania plnenia deklarovaným 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 deklarovaného dodávateľa a tým v podstate nemá doklad, komu cenu za dodávku zaplatil.

15. Žalobca ako sťažovateľ zastúpený advokátom, podal včas kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP a navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, alebo aby zmenil napadnutý rozsudok krajského súdu tak, že zruší napadnuté rozhodnutie žalovaného a vec mu vráti na ďalšie konanie. Sťažovateľ namietal, že žalovaný neoprávnene preniesol dôkazné bremeno na sťažovateľa, po tom, ako tento využil všetky svoje legitímne očakávateľné a objektívne splniteľné možnosti na preukázanie existencie zdaniteľných obchodov, pričom žalovaný

napriek vyčerpaniu sťažovateľovho dôkazného bremena trval na predkladaní nových dôkazov bez toho, aby uviedol, ktorý konkrétny dôkaz bude pre neho s končenou platnosťou nespochybniteľným. Akceptovanie tohto postupu žalovaného zo strany krajského súdu považoval sťažovateľ za nesprávne právne posúdenie. Ďalej namietal, že hoci krajský súd považoval predloženie faktúr a dokladov za nedostatočné na účely preukázania dodania služby, neuviedol kritériá alebo úvahy, z ktorých by bolo možné preskúmateľne zistiť, aké doklady by mal žalobca predložiť, ktoré by boli dostačujúce. Sťažovateľ považoval určenie postavenia sťažovateľa vo vzťahu k jeho povinnosti pri preukazovaní existencie reálneho plnenia za nesprávne. Uviedol, že krajský súd nesprávne posúdil povinnosť sťažovateľa s poukazom na § 2 zákona č. 513/1991 Zb. Obchodného zákonníka, kedy podľa krajského súdu si má podnikateľ zabezpečovať všetky možné dôkazy. Vo vzťahu k rozporom vo svedeckých výpovediach sťažovateľ namietal, že nie je subjektom, ktorý by mal byť zodpovedný za odstraňovanie týchto rozporov a poukázal na to, že dokazovanie vedie správca dane. K výpovedi svedka Širilu pred OČTK poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 1Sžfk/12/2016, ktorý ma byť podľa sťažovateľa vykladaný tak, že správca dane nemôže používať ad hoc dôkazy zo spisov vedených pred OČTK v trestnom konaní a to bez toho, aby bolo týmto meritorne a právoplatne rozhodnuté. Sťažovateľ namietal, nesprávne posúdenie žalobnej argumentácie judikatúrou a neposúdenie žalobnej námietky spočívajúcej v tom, že v administratívnom spise nie je kompletný vyšetrovací spis Ministerstva vnútra SR NAKA Košice sp. zn. PPZ 937/NKA-FP-VY-2015, v dôsledku čoho administratívny spis nie je podľa sťažovateľa kompletný.

16. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že v daňovom konaní spočíva dôkazné bremeno na daňovom subjekte, pričom výhradne tento daňový subjekt je povinný preukázať vierohodnosť a správnosť povinných evidencií resp. skutočností ovplyvňujúcich správne určenie dane. Podľa žalovaného správca dane preukázal, že daňové transakcie nemali racionálny ekonomický dôvod a, že zdaniteľné obchody, z ktorých si sťažovateľ uplatnil odpočet DPH. Uviedol, že sťažovateľ nepredložil žiadny relevantný dôkaz o tom, že zdaniteľné obchody sa reálne uskutočnili. Poukázal na to, že daňový subjekt musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody sa uskutočnili tak, ako deklaruje. Mal by mať vedomosť o tom, či podnikateľský subjekt, s ktorým uzatvára obchodný vzťah, je funkčný a či riadne uskutočňuje podnikateľskú činnosť a je v jeho záujme preveriť si svojich obchodných partnerov, aby mal zabezpečené podklady na preukázanie svojich nárokov na odpočet DPH. K rozpornej výpovedi svedka Širilu uviedol, že správca dane vykonaným dokazovaním vyvrátil tvrdenie tohto svedka (ako konateľa dodávateľa) a preukázal, že k reálnemu dodaniu tovaru nedošlo. V nadväznosti na uvedené poukázal na to, že NAKA preverovala práve obchody so sťažovateľom. Ďalej poukázal na to, že dodávateľ nepredložil žiadne doklady a žiadnych dodávateľov nevedel uviesť ani jeho konateľ Širila, v účtovníctve odovzdanom OČTK sa nenachádzali žiadne dodávateľské faktúry, z čoho vyplynulo, že dodávateľ nedisponoval tovarmi a službami fakturovanými pre odberateľa-sťažovateľa. K argumentácii rozsudkom Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžfk/12/2016 poukázal na jeho obsah a uviedol, že tento nemožno aplikovať na prejednávajúcu vec. K námietke nekompletného administratívneho spisu uviedol, že spis správcu dane obsahuje všetky dôkazy, ktoré získal nahliadnutím do vyšetrovacieho spisu NAKA pri miestnom zisťovaní, boli získané zákonným spôsobom a sťažovateľ bol s týmto oboznámený. Kasačnú sťažnosť navrhol zamietnuť ako nedôvodnú.

17. Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti v zmysle § 440 SSP, kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (§ 137 ods. 2 a 3 SSP) a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná a preto ju zamietol podľa § 461 SSP.

18. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti žalobcu vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu potom, ako sa oboznámil s obsahom súdneho a administratívneho spisu a konštatuje, že nie je dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku.

19. Podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

20. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

21. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, 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.

22. Kasačný súd má za preukázané skutkové okolnosti zistené správcom dane, pričom v tejto súvislosti poukazuje najmä na to, že správca dane v rámci daňovej kontroly u sťažovateľa vykonal rozsiahle šetrenie celého reťazca dodávateľov s využitím informácií Informačného systému finančnej správy, Kriminálneho úradu finančnej správy Finančného riaditeľstva a vlastného šetrenia. Kasačný súd poukazuje na to, že v rámci šetrenia nebolo preukázané reálne uskutočnenie zdaniteľného plnenia zo strany deklarovaného priameho dodávateľa pre sťažovateľa.

23. Kasačný súd uvádza, že z odôvodnení daňových orgánov, ako aj krajského súdu je zrejmé, že vo vzťahu k odpočtu DPH sťažovateľ nepreukázal reálne dodanie tovaru deklarovaným dodávateľom - obchodnou spoločnosťou IMPERIAL HOLDING v dôsledku čoho nesplnil podmienky pre uplatnenie si nároku na odpočet DPH ustanovené zákonom č. 222/2004 Z. z. Napriek tomu, že sťažovateľ predložil formálne doklady (sporné faktúry), tieto ešte samy o sebe nepreukazujú splnenie hmotnoprávných podmienok uvedených v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. Z citovaných ustanovení vyplýva, že daňový subjekt je povinný na jednej strane predložiť formálne doklady, avšak zároveň je povinný a v tomto smere aj znáša dôkazné bremeno, preukázať, že zdaniteľné obchody, tak ako sú deklarované predmetnými formálnymi dokladmi sa aj reálne uskutočnili. Reálne uskutočnenie zdaniteľných obchodov v tomto prejednávanom prípade zahŕňa na jednej strane preukázanie reálneho dodania tovaru/služby (v stanovenom množstve, čase a stanoveným spôsobom) a na strane druhej preukázanie, že tento tovar bol dodaný deklarovaným dodávateľom.

24. V nadväznosti na uvedené kasačný súd poukazuje na zistenia správcu dane, z ktorých vyplynulo, že konateľ sťažovateľa predložil dôkazy (faktúry s prílohami, fotodokumentáciu dodaných tovarov a pod.), ktoré však s ohľadom na ostatné zistenia správcu dane hodnoverným spôsobom nepreukazujú, že fakturované zdaniteľné plnenie bolo skutočne dodané deklarovaným dodávateľom IMPERIAL HOLDING. Kasačný súd konštatuje, že daňové orgány dôvodne spochybnili to, či boli fakturované tovary a služby dodané osobou uvedenou na faktúre, pričom poukazuje najmä na šetrenia vykonané v súvislosti s osobou priameho dodávateľa sťažovateľa - IMPERIAL HOLDING. Z týchto vyplynulo, že IMPERIAL HOLDING nepredložil žiadne účtovné a daňové doklady, žiadnych subdodávateľov nevedel uviesť ani konateľ dodávateľa, v účtovníctve odovzdanom orgánom činným v trestnom konaní sa nenachádzali žiadne dodávateľské faktúry, ani žiadne doklady o tom, že boli zúčtované nákupy tovaru a prijatých služieb a dodávateľ nemal ani účtovné doklady o nákupe tovaru a prijatých službách, nemal daň uvedenú v záznamoch, výpovede konateľa dodávateľa sa pred správcom dane a pred orgánmi činnými v trestnom konaní diametrálne odlišovali, pričom tento konateľ sa k rozporom odmietol vyjadriť. Z jeho výpovede pred orgánmi činnými v trestnom konaní vyplynulo, že dodávateľ v skutočnosti žiadnu reálnu podnikateľskú činnosť nevykonával a konateľ v mene spoločnosti vystavoval nepravdivé faktúry pre rôzne obchodné spoločnosti v rámci SR bez reálne uskutočneného zdaniteľného plnenia, na základe pokynov iných osôb, pričom realizované platby mali len budiť dojem reálneho obchodovania. Predmetom fakturácii boli fiktívne tovary, pričom vo všetkých fakturačných tokoch chýbala hospodárska podstata podnikania, t. j. tvorba reálneho zisku reálnymi ekonomickými aktivitami vyplývajúcimi z reálnych požiadaviek trhu, tzn. išlo len o fikciu a reálne ku žiadnemu zdaniteľnému plneniu v skutočnosti nedošlo.

25. Kasačný súd s poukazom na vyššie uvedené konštatuje, že v prejednávanej veci bol na podklade šetrenia daňových orgánov spochybnený reálny základ zdaniteľného plnenia priamo medzi deklarovaným dodávateľom a sťažovateľom, v dôsledku čoho nebolo preukázané splnenie podmienky podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. a teda nie preukazovanie vedomosti je ďalej potrebné sťažovateľa o jeho účasti na podvodnom konaní alebo na zneužití práva.

26. Pokiaľ ide o zodpovedanie otázky dôkazného bremena, kasačný súd sa stotožňuje so závermi krajského súdu v bodoch 69, 71 a 76 rozsudku, z ktorého vyplýva, že toto nesie sťažovateľ, keďže daňové orgány preverujú správnosť výšky priznanej daňovej povinnosti a uplatnených nárokov na odpočet dane, avšak nie je ich povinnosťou zisťovať a preukazovať, ako sa deklarované zdaniteľné obchody v skutočnosti odohrali.

27. Kasačný súd konštatuje, že krajský súd sa s prejednávanou vecou sa dostatočne vysporiadal, racionálne odôvodnil svoje úvahy a vyvodil správne skutkové a právne závery, a preto sa kasačný súd v plnej miere stotožňuje s odôvodnením krajského súdu a kasačnú sťažnosť zamietá ako nedôvodnú podľa § 461 SSP.

28. O trovách kasačného konania rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP tak, že sťažovateľovi nepriznal náhradu trov kasačného konania z dôvodu neúspechu v kasačnom konaní a žalovanému nárok na náhradu trov konania zo zákona nevyplýva.

29. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd SR v senáte pomerom hlasov 3:0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.