

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 8Sžfk/67/2019
Identifikačné číslo spisu: 3019200065
Dátum vydania rozhodnutia: 08.07.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Jaroslava Fúrová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:3019200065.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a členov senátu JUDr. Eriky Šobichovej a Mgr. Petra Melichera, v právnej veci sťažovateľa (pôvodne žalobca): AGAMA PLUS spol. s r.o., so sídlom Dolný Vál 70, 010 01 Žilina, IČO: 36 317 489, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102594818/2018 zo dňa 14. decembra 2018 , v konaní o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č.k. 11S/35/2019-73 zo dňa 25. júna 2019 , takto

rozhodol:

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

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

Odôvodnenie

O d ô v o d n e n i e :

I. Administratívne konanie a konanie pred správnym súdom

1. Napadnutým rozsudkom krajský súd podľa § 190 SSP zamietol žalobu žalobcu ktorou sa domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného č. 102594818/2018 zo dňa 14. decembra 2018, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 Zákona č. 563/2009 Z.z. vyrubený rozdiel dane v sume 5.356,37 Eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2012 z dôvodu neuznania nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z faktúr vystavených dodávateľskými spoločnosťami MEDIA SERVIS,s.r.o., BOBO-EU,s.r.o. a PPZET,s.r.o. pre odberateľa AGAMA PLUS s.r.o., nakoľko vykonaním a preverovaním v daňovej kontrole a vo vyrubovacom konaní sa nepreukázalo, že došlo k reálnemu dodaniu tovaru a služieb od deklarovaných dodávateľov v zmysle sporných faktúr.

2. Správny súd poukázal na to, že z oboznámeného súdneho a administratívneho spisu predloženého žalovaným krajský súd zistil tieto skutočnosti: Správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z

pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až december 2012. Daňová kontrola na DPH za začala dňa 14.07.2015. Pri jej výkone správca dane využil poznatky získané počas daňovej kontroly dane z príjmu fyzických osôb za rok 2012 u žalobcu. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil správca dane Protokol č. 103321403/2016 zo dňa 10.06.2016, ktorý bol žalobcovi doručený spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole dňa 28.06.2016. Podaním zo dňa 15.07.2016 sa k predmetnému protokolu z daňovej kontroly vyjadril žalobca a správca dane na základe návrhu žalobcu doplnil dokazovanie v priebehu vyrubovacieho konania. Na základe výsledkov daňovej kontroly a vyrubovacieho konania správca dane nepriznal daňovému subjektu (t.j. žalobcovi) právo na odpočítanie dane v sume 5.356,37 eur, a to:

a) v sume 2.953,17 eur z faktúr vystavených dodávateľom MEDIA SERVIS, s.r.o., Hviezdoslavova 19/140, Podbrezová, IČO: 44 350 341 (dňa 05.11.2015 bola uvedená spoločnosť ex offo vymazaná z obchodného registra) za vyvesenie reklamných pútačov, za materiál, réžiu a prácu na dielach „Skladová hala a sklad“, „Obchodný priestor“ a za demontáž oplotenia a brány pre vstup do areálu. Išlo o faktúry (spolu základ dane 14.765,84 eur, DPH v sume 2.953,17 eur):

- č. 20120063 zo dňa 01.10.2012 - základ dane 1.255,00 eur, DPH 251,00 eur
- č. 20120064 zo dňa 01.10.2012 - základ dane 12.522,84 eur, DPH 2.504,57 eur
- č. 20120065 zo dňa 05.10.2012 - základ dane 800,00 eur, DPH 160,00 eur
- č. 20120066 zo dňa 29.10.2012 - základ dane 188,00 eur, DPH 37,60 eur

b) v sume 2.007,20 eur z faktúr vystavených dodávateľom BOBO-EU s.r.o., Buzulucká 3, Zvolen, IČO: 44 324 405 (uvedená spoločnosť bola dňa 25.08.2017 ex offo vymazaná z obchodného registra) za rôzne práce na golfovom ihrisku. Išlo o faktúry (spolu základ dane 10.036,00 eur, DPH v sume 2.007,20 eur):

- č. 2012018 zo dňa 31.10.2012 - základ dane 4.050,00 eur, DPH 810,00 eur
- č. 2012019 zo dňa 31.10.2012 - základ dane 5.986,00 eur, DPH 1.197,20 eur

c) v sume 396,00 eur z faktúry vystavenej dodávateľom PPZET, s.r.o., Dolný Vál 70, Žilina (do 14.03.2014 Malolehotská 446/2, Prievidza), IČO: 45 415 013 za služby, ktoré neboli bližšie špecifikované. Išlo o faktúru:

- č. 120004 zo dňa 31.10.2012 - základ dane 1.980,00 eur, DPH 396,00 eur.

3. Správca dane neuznal žalobcovi právo na odpočítanie dane na základe dodávateľských faktúr č. 20120063, č. 20120064, č. 20120065, č. 20120066 od dodávateľa MEDIA SERVIS, s.r.o., pretože šetrením správcu dane nebolo potvrdené uskutočnenie fakturovaných dodaní uvedených dodávateľom. Správca dane zo spisu z daňovej kontroly dane z príjmov právnickej osoby za rok 2012 zistil, že dňa 27.11.2013 príslušný správca dane vykonal v spoločnosti MEDIA SERVIS s.r.o. miestne zisťovanie, pričom na adrese sídla uvedenej spoločnosti sa nikto nenachádzal, chýbalo označenie spoločnosti. Uvedená spoločnosť na adrese svojho sídla nevykonávala ekonomickú činnosť ani nepreberala písomnosti od správcu dane. Daňové priznanie na dani z príjmov právnickej osoby za rok 2012 ani daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2012 menovaná spoločnosť nepodala. Spoločnosť MEDIA SERVIS s.r.o. nemala zamestnancov, hlásenie k dani zo závislej činnosti naposledy podala za rok 2010, ktoré bolo nulové. Zo spisu z daňovej kontroly dane z príjmov právnickej osoby za rok 2012 bolo zistené, že správca dane v súvislosti s obchodmi so spoločnosťou MEDIA SERVIS, s.r.o. jednal s H. R., ktorý bol mal byť splnomocnený na zastupovanie uvedenej spoločnosti. Správca dane vykonávajúci kontrolu na DPH sa s H. R. dňa 01.03.2016 telefonicky kontaktoval a ten uviedol, že sa nachádza v Taliansku, adresu ale nepovedal. Ďalšie pokusy o telefonický kontakt boli neúspešné. Na ústnom pojednávaní pred správcom dane dňa 05.10.2017 H. R. uviedol, že bol splnomocneným zástupcom spoločnosti MEDIA PLUS s.r.o., nebol jej zamestnancom, avšak originál splnomocnenia nepredložil, pracoval na základe nejakej zmluvy, ale už si nepamätal akej. Zároveň potvrdil dodania pre daňový subjekt v zmysle preverovaných faktúr. Podľa jeho vyjadrenia účtovníctvo

spoločnosti MEDIA PLUS s.r.o. viedla účtovníčka z Brezna, jej meno si nepamätal. Uviedol, že menovaná spoločnosť nemala zamestnancov, iba živnostníkov. Uviedol, že spoločnosť žalobcu ako aj jej konateľa pozná už dlhé roky a pracoval pre nich už v minulosti. K dodanej službe vyvesenie reklamných pútačov na základe faktúry č. 20120045 uviedol, že sú dodnes na betónovom plote vedľa cesty v Brezne, smer Tisovec, väčšinou ich vylepoval on, nevedel uviesť, kto pútače vyrobil, uviedol, že to bola asi spoločnosť LOP s.r.o. alebo G. Č. z Prievidze. K dodaniu služieb na základe zmlúv o dielo „Skladová hala, sklad“ a „Obchodný priestor“ na základe faktúr č. 20120046 a 20120047 uviedol, že práce boli vykonané buď G. alebo Ž., zvracie práce vykonal pán z Brezna, natieranie robili pán R. a K., materiál kupoval aj A. R.. Uviedol, že doklady nemá, vystavenie aj podpísanie faktúry potvrdil. Na predmetnom ústnom pojednávaní bol prijatý záver, že správcovi dane doručí doklady preukazujúce jeho tvrdenia do 31.10.2017, takéto doklady však neboli doručené ani do dňa vydania prvostupňového rozhodnutia. Svedok Š. G., ktorý podľa vyjadrenia H. R. mal vykonávať práce pre spoločnosť MEDIA PLUS s.r.o., na pojednávaní pred správcom dane dňa 09.11.2017 uviedol, že v roku 2012 vykonával práce na golfe, pracoval pre spoločnosť AGAMA PLUS spol. s r.o. Uviedol, že spoločnosť MEDIA PLUS s.r.o. nepozná určite, pre ňu nepracoval. Práce v zmysle jednotlivých faktúr zadával pán N., ktorý ho osobne vyplácal na ruku, mená ďalších pracovníkov, ktorí sa s ním mali podieľať na realizácii preverovaných dodaní nevedel uviesť. Uviedol, že A. R. nepozná a meno Žiga mu bolo povedomé, nevedel však uviesť kde sa s ním stretol. Konateľka žalobcu G.. D. N. na pojednávaní pred správcom dane dňa 09.11.2017 k obchodom so spoločnosťou MEDIA SERVIS s.r.o. nevedela nič uviesť. Splnomocnený zástupca žalobcu B.. G.. G. N. na pojednávaní pred správcom dane dňa 26.02.2018 uviedol, že za žalobcu vykonával právne úkony a praktickú činnosť. Vyjadril sa, že spoločnosť MEDIA PLUS s.r.o. pozná, pozná len zástupcu konateľa pána H. R.. Uvedenú spoločnosť si nepreveroval v roku 2012, ani to do dnešného dňa nerobí. Uviedol, že práce za MEDIA SERVIS s.r.o. vykonával H. R. spolu s jeho pracovníkmi, pričom ich mená uviesť nevedel.

4. Správca dane neuznal žalobcovi právo na odpočítanie dane na základe dodávateľských faktúr č. 2012018 a č. 2012019 od dodávateľa BOBO-EU s.r.o., pretože šetrením správcu dane nebolo potvrdené uskutočnenie fakturovaných dodaní uvedených dodávateľom. Správca dane zo spisu z daňovej kontroly dane z príjmov právnickej osoby za rok 2012 zistil, že dňa 28.11.2013 príslušný správca dane vykonal v spoločnosti BOBO-EU s.r.o. miestne zisťovanie, pričom na adrese sídla uvedenej spoločnosti nebolo označenie, spoločnosť sa tam nenachádzala. Ďalej bolo zistené, že príslušný správca dane vypočul dňa 15.01.2014 Š. R., konateľa spoločnosti BOBO-EU s.r.o., ktorý na pojednávaní uviedol, že doklady od spoločnosti má spoločník M. K.. Uviedol, že kancelárske priestory v mieste sídla nemajú prenajaté, spoločnosť sídli v jeho rodinnom dome. Účtovníctvo vedie pani Y. G.L.. Dňa 05.03.2014 okrem iného predložil nepreloženú policajnú správu z Albánska o havárii motorového vozidla zo dňa 12.09.2013, pri ktorej malo dôjsť k znehodnoteniu účtovných dokladov spoločnosti BOBO-EU s.r.o. za obdobie 2009 - 2013. Potvrdil vystavenie faktúr pre žalobcu, žiadne dôkazy na predloženie svojich tvrdení nepredložil. Na ústnom pojednávaní pred správcom dane dňa 07.12.2016 Š. R. uviedol, že uskutočnil dodania uvedené na preverovaných faktúrach od spoločnosti BOBO-EU s.r.o. Tvrdil, že práce vykonával sám, materiál nakúpila spoločnosť BOBO-EU s.r.o. Uviedol, že menovaná spoločnosť mala jedného zamestnanca, N. G. a dohodárov, mená ktorých si nevedel spomenúť. Nevedel uviesť, kde sa nachádza účtovníctvo a daňová dokumentácia, uviedol, že všetko mu ukradli z domu. Nevedel sa vyjadriť ku skutočnosti, prečo tržby zo zdaniteľných plnení neboli zahrnuté do daňového priznania na dani z príjmov právnickej osoby za rok 2012. Uviedol, že účtovníctvo viedol sám a sám podával aj daňové priznania k dani z pridanej hodnoty za rok 2012. Na otázku správcu dane, či vie vysvetliť rozpor v tvrdeniach o tom, čo sa stalo s dokladmi spoločnosti BOBO-EU s.r.o., keď dňa 07.12.2016 tvrdil, že doklady boli ukradnuté a dňa 05.03.2014 že doklady boli znehodnotené pri autohavárii, odpovedal, že si to už nepamätá, doniesol to znehodnotené, mal to doma odložené, zmizlo to s vecami z domu. Doklady boli znehodnotené v Albánsku a ten zostatok čo mal, mu ukradli z domu. Konateľka žalobcu G.. D. N. na pojednávaní pred správcom dane dňa 09.11.2017 k obchodom so spoločnosťou BOBO-EU, s.r.o. nevedela nič uviesť. B.. G.. G. N. na ústnom pojednávaní pred správcom dane dňa 26.02.2018 uviedol, že za žalobcu vykonával právne úkony a praktickú činnosť. Spoločnosť BOBO-EU s.r.o. pozná, pozná aj Š. R.. Menovanú spoločnosť si nepreveroval v roku 2012, ani to do dnešného dňa nerobí. Uviedol, že medzi spoločnosťami existovala nejaká rámcová zmluva, že spoločnosť BOBO-EU s.r.o. bude

poskytovať servis, ale neboli tam žiadne cenníky, nevedelo sa dopredu, koľko to bude stáť, cena bola stanovená operatívne. Uviedol, že práce zadával on sám, sám kontroloval funkčnosť strojov aj poskytnuté služby.

5. Správca dane neuznal žalobcovi právo na odpočítanie dane na základe dodávateľskej faktúry č. 120004 od dodávateľa PPZET, s.r.o., pretože šetrením správcu dane nebolo potvrdené uskutočnenie fakturovaných dodaní uvedených dodávateľom. Správca dane zo spisu z daňovej kontroly dane z príjmov právnickej osoby za rok 2012 zistil, že dňa 17.12.2013 príslušný správca dane vykonal ústne pojednávanie so splnomocnenou zástupkyňou spoločnosti PPZET, s.r.o. Q. D., ktorá uviedla, že v roku 2012 robila v uvedenej spoločnosti externú účtovníčku, o činnosti menovanej spoločnosti nemala vedomosť, nevedela uviesť, kto riadil spoločnosť, konateľku G. G. nepoznala. Podľa jej vyjadrenia spoločnosť nemala žiadnych zamestnancov, ani pracovníkov na živnosť. K predmetným faktúram uviedla, že tieto ona len zaúčtovala, k podkladom, na základe ktorých mali byť vystavené sa nevedela vyjadriť. Ďalej bolo zo spisu z daňovej kontroly dane z príjmov právnickej osoby za rok 2012 zistené, že správca dane vykonal dňa 09.10.2015 miestne zisťovanie v sídle spoločnosti PPZET, s.r.o. - Dolný Vâl 20 (sídlu od 15.03.2014), pričom na uvedenej adrese sa nachádzal nalepený zoznam spoločností vrátane názvu spoločnosti PPZET, s.r.o. a správcovi dane nikto neotváral. Pri miestnom zisťovaní dňa 11.12.2013 na pôvodnej adrese sídla Malolehotská 446/2 Prievidza bolo zistené, že na uvedenej adrese sa nachádzal rodinný dom, chýbalo označenie spoločnosti, správcovi dane nikto neotváral. Ďalej bolo zistené, že konateľku spoločnosti PPZET, s.r.o., G. G. sa príslušnému správcovi dane nepodarilo vypočuť. G. G. vo vyjadrení na predvolanie správcu dane zo dňa 31.03.2016 uviedla, že v roku 2012 sa nemohla venovať práci v spoločnosti PPZET, s.r.o., a preto ju ako konateľku zastupoval C. N. na základe splnomocnenia. Uviedla, že jej nie je známe, prečo by sa mala dostaviť na Daňový úrad Prievidza a predložiť na nahliadnutie účtovníctvo spoločnosti PPZET, s.r.o., keď v uvedenej spoločnosti neprebíha kontrola. Správca dane sa ďalej neúspešne počas daňovej kontroly pokúšal o vypočutie ďalšej osoby oprávnenej konať za spoločnosť PPZET, s.r.o., C. N., s ktorým ústne pojednávanie vykonal až vo vyrubovacom konaní dňa 08.03.2017. C. N. uviedol, že spoločnosť nemala zamestnancov, len ľudí na výpomoc. Ďalej uviedol, že podklady na práce sa nerobili písomne, všetko sa väčšinou robilo ústne, papiere nedostal, hlásenie o prácach ktoré vykonal písal každý mesiac a fakturoval ich jednorazovo. Tvrdil, že práce podľa zmluvy o vykonaní upratovacích prác vykonával sám a používal pri nich prístroje a zariadenia žalobcu. Práce v zmysle faktúry č. 120001 - opravy boli vykonané v hangároch - dielňach spoločnosti PPZET, s.r.o., náradie a prístroje ktorými opravoval zariadenia boli vlastné prípadne patrili spoločnosti PPZET, s.r.o., prípadne svokrovi. Účtovníctvo a daňovú dokumentáciu odovzdal G. Ž. Splnomocnený zástupca spoločnosti PPZET, s.r.o. G. Ž. Q. od správcu dane nepreberal, so správcom dane komunikoval len elektronicky, správcovi dane zaslal neoverené kópie dokladov a nepodpísaných a neopečiatkovaných zmlúv. Konateľka žalobcu G. D. N. na pojednávaní pred správcom dane dňa 09.11.2017 k obchodom so spoločnosťou PPZET, s.r.o. nevedela nič uviesť. B. G. N. na ústnom pojednávaní pred správcom dane dňa 26.02.2018 uviedol, že žalobcu vykonával právne úkony a praktickú činnosť. Spoločnosť PPZET, s.r.o. pozná, s konateľom nejednal, jednal len so zástupcom konateľa C. N.. Menovanú spoločnosť si nepreveroval v roku 2012, ani to do dnešného dňa nerobí. K nadviazaniu spolupráce uviedol, že ich nakontaktoval pán N., ktorý pre nich robil ako živnostník.

6. Na základe uvedených skutočností správca dane vydal prvostupňové rozhodnutie č. 101541358/2018 zo dňa 08.08.2018, ktorým bol žalobcovi ako daňovému subjektu podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. vyrubený rozdiel dane v sume 5.356,37 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2012. Správca dane konštatoval, že nezískal také dôkazy, ktoré napomohli objasniť sporné dodanie, naopak, viedli k pochybnostiam. Daňový subjekt nijakým dôveryhodným spôsobom správcovi dane tieto nevyvrátil, naopak, správca dane na základe všetkých objektívnych okolností a dôkazov zistil, že daň, ktorú si kontrolovaný platiteľ odpočítal, nebola preukázateľne odvedená. Tak vyjadrenie daňového subjektu k pochybnostiam správcu dane, ako ani priložené dôkazy, či svedkov nestačia k tomu, aby správca dane mohol daňovému subjektu odsúhlasiť nárok uplatneného práva na odpočítanie dane, resp. potvrdiť dodanie zdaniteľných plnení spoločnosťami MEDIA SERVIS, s.r.o., BOBO-EU s.r.o. a PPZET, s.r.o. v zdaňovacom období október 2012, nakoľko vykonaným preverovaním v

daňovej kontrole a vo vyrubovacom konaní sa nepreukázalo, že došlo k reálnemu dodaniu tovaru a služieb pre žalobcu v zmysle sporných faktúr. Pokiaľ tovar, resp. služby daňovému subjektu dodaný nebol, nemohol ho daňový subjekt použiť na uskutočnenie zdaniteľných plnení ako platiteľ, a preto nesplnil zákonnú podmienku uvedenú v § 49 ods. 1 a 2 zákona č. 222/2004 Z.z. K vzniku daňovej povinnosti u dodávateľa nedošlo v zmysle § 19 zákona č. 222/2004 Z.z., ale len z titulu uvedenia na faktúre (§ 69 od. 5 zákona č. 222/2004 Z.

7. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 102594818/2018 zo dňa 14.12.2018 tak, že prvostupňové rozhodnutie potvrdil, nakoľko dospel k záveru, že posúdenie skutkového stavu veci a prijaté závery o nepreukázaní splnenia zákonných podmienok na odpočítanie dane v zmysle § 49 a § 51 zákona č. 222/2004 Z.z. z faktúr od spoločností MEDIA SERVIS, s.r.o., BOBO-EU s.r.o. a PPZET, s.r.o. boli správne a následne prijaté závery sú v súlade s príslušnými ustanoveniami zákona č. 222/2004 Z.z. ako aj zákona č. 563/2009 Z.z.

8. Po oboznámení sa s obsahom súdneho a administratívneho spisu krajský súd zastal názor, že preskúmané rozhodnutia žalovaného a správca dane vrátane postupu, ktorý predchádzal ich vydaniu, sú v súlade so zákonom, nakoľko majú oporu vo vykonanom dokazovaní a v náležite zistenom skutkovom stave, ktorý bol správne právne posúdený. V prejednávanom prípade nie je medzi účastníkmi sporným reálna existencia tovarov a služieb dodaných daňovému subjektu. V danej veci zostalo medzi účastníkmi konania sporným, či na sporných faktúrach uvedení dodávateľa - spoločnosť MEDIA SERVIS, s.r.o., BOBO-EU s.r.o. a PPZET, s.r.o., boli aj skutočnými dodávateľmi fakturovaných tovarov, resp. služieb v deklarovanom rozsahu, a či z tohto dôvodu vzniklo žalobcovi ako daňovému subjektu právo na odpočítanie DPH. Ďalšou spornou skutočnosťou bolo posúdenie miery zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom, nakoľko podľa jeho názoru správca dane v rozpore s judikatúrou SD EÚ prenášal na žalobcu neprímerané dôkazné bremeno, keď od neho požadoval dôkazy týkajúce sa iných subjektov, ktoré žalobca nemohol zabezpečiť.

9. Správny súd konštatoval, že správne orgány vychádzali pri svojom rozhodovaní z rozsiahleho dokazovania, keď jednak využili zistenia z daňovej kontroly dane z príjmov právnickej osoby za rok 2012 vykonanej u žalobcu, ako aj skutočnosti zistené v rámci vyrubovacieho konania vykonaného po daňovej kontrole dane z pridanej hodnoty v danej veci. Na základe nimi vykonaného dokazovania s poukazom na ust. § 49 ods. 1, 2 zákona č. 222/2004 Z.z. potom vec posúdili tak, že žalobca si uplatnil nárok na odpočítanie dane v dotknutom zdaňovacom období v rozpore so zákonom, keď nepreukázal, že zdaniteľné obchody boli vykonané spoločnosťami MEDIA SERVIS, s.r.o., BOBO-EU s.r.o. a PPZET, s.r.o. tak, ako je deklarované na sporných faktúrach. Je pritom zrejmé, že správne orgány nespochybnili, že zdaniteľné plnenia boli uskutočnené, spochybnili však to, či boli uskutočnené uvedenými dodávateľskými spoločnosťami MEDIA SERVIS, s.r.o., BOBO-EU s.r.o. a PPZET, s.r.o. v zmysle sporných faktúr. Správne orgány získali také dôkazy, ktoré nenapomohli objasniť sporné dodania, naopak, tieto viedli k odôvodneným pochybnostiam o reálnosti zdaniteľných plnení. Spoločnosť MEDIA SERVIS, s.r.o. v rozhodnom období na adrese svojho sídla nesídlila, nevykonávala žiadnu ekonomickú činnosť, nemala žiadnych zamestnancov. Svedok H. R., ktorý mal byť splnomocneným zástupcom uvedenej spoločnosti, tvrdil, že pre spoločnosť MEDIA SERVIS s.r.o. pracovali Š. G. a A. R., avšak Š. G. tieto skutočnosti nepotvrdil, naopak, uviedol, že spoločnosť MEDIA SERVIS, s.r.o. nepozná, nepracoval pre ňu, nepozná pána Ž. K.ni A. R.. Pokiaľ ide o spoločnosť BOBO-EU s.r.o., táto bola nekontaktná, nepreberala zásielky, v rozhodnom období sa na adrese sídla nenachádzala. Svedok Š. R., konateľ spoločnosti, podal nedôveryhodné a protichodné vyjadrenia ohľadom straty účtovných dokladov spoločnosti BOBO-EU s.r.o., keď v roku 2014 tvrdil, že tieto mali byť znehodnotenú pri havárii motorového vozidla v Albánsku a v roku 2016 tvrdil, že doklady mu ukradli z domu, pričom tieto rozpory nakoniec vysvetlil tak, že zvyšok čo mu zostal, mal byť ukradnutý z domu. K tomuto tvrdeniu však nepredložil žiadne doklady o krádeži. Rovnako tak boli rozporné jeho tvrdenia, keď v roku 2014 uviedol, že účtovníctvo mala viesť Y., avšak v roku 2016 už uviedol, že účtovníctvo viedol sám. Napriek skutočnosti, že podľa tvrdenia Š. R. mala spoločnosť zamestnávať jedného zamestnanca a dohodárov, Hlásenie zo závislej činnosti za rok 2012 nebolo podané. O spoločnosti PPZET, s.r.o. správca dane zistil, že táto nepreberala od správca dane písomnosti, dvakrát zmenila svoje sídlo, pričom

podľa zistení správcu dane v Prievidzi ako ani v Žiline reálne nesídlila, nemala prevádzku ani kancelárske priestory. Svedok Q. D., splnomocnená zástupkyňa spoločnosti, ktorá aj keď bola splnomocneným zástupcom od novembra 2011 a od roku 2012 robila externú účtovníčku, k obchodným transakciám spoločnosti nevedela uviesť nič, nevedela uviesť kto riadil spoločnosť, podľa jej vyjadrenia spoločnosť nemala žiadnych zamestnancov ani pracovníkov na živnosť. Konateľku G. G., ktorá jej mala udeliť plnú moc, nepoznala. Správcovi dane sa počas daňovej kontroly a vyrubovacieho konania ani opakovane nepodarilo predvolať konateľku spoločnosti G. G., ani splnomocneného zástupcu G. Ž. Pokiaľ ide o vyjadrenia ďalšieho splnomocneného zástupcu spoločnosti PPZET, s.r.o. C. N., jeho tvrdenie, že služby - opravy boli vykonané v hangároch - dielňach spoločnosti PPZET, s.r.o., sa nezhodujú s tvrdením svedka Ing. G. G. N., podľa ktorého sa práce vykonávali najmä v priestoroch žalobcu. G. D. N., aj napriek skutočnosti, že od roku 2001 je konateľkou žalobcu, sa nevedela vyjadriť ani k jednej dodávateľskej spoločnosti a ich obchodným transakciám so žalobcom v rozhodnom období. Splnomocnený zástupca žalobcu B. G. N. vôbec nevysvetlil, na základe akých kritérií si vybral na dodanie uvedených služieb alebo tovarov menovaných dodávateľov, keď sám uviedol, že spoločnosť MEDIA SERVIS, s.r.o., BOBO-EU s.r.o., ani PPZET, s.r.o. si nejako nepreveroval, nezisťoval či uvedené spoločnosti majú personálne a materiálno-technické zabezpečenie. Tým, že žalobca vstúpil do obchodných vzťahov so spoločnosťami, ktoré si podľa svojho vlastného vyjadrenia nepreveroval, ani to nerobí, ani sa nezaujímal o ich materiálno technické ani personálne vybavenie, aby sa presvedčil, či sú schopné požadované dodania realizovať, neprejavil náležitú mieru opatrnosti, čím na seba prebral riziko, že nebude vedieť splniť svoju dôkaznú povinnosť.

10. V danom prípade žalobca neposkytol žiaden relevantný dôkaz a ani správcovi dane sa aj napriek vykonanému dokazovaniu nepodarilo zaobstarať také dôkazy, ktoré by preukázali, že tovar alebo služby boli od dodávateľov MEDIA SERVIS, s.r.o., BOBO-EU s.r.o. a PPZET, s.r.o. reálne dodané tak, ako to žalobca deklaroval predloženými spornými faktúrami. Svedkovia síce dodanie tovarov a služieb potvrdili, ale tieto tvrdenia neboli podložené vierohodnými dokladmi, nepostačujú preto na odstránenie pochybností správcu dane. Predložené obchodné zmluvy (PPZET, s.r.o.) neobsahovali dodatok, ktorý mal byť ich neoddeliteľnou súčasťou, predložené výpisy z ručnej evidencie nemajú dostatočnú vypovedaciu schopnosť, pretože z nich nie je možné identifikovať, kto, komu a z akého dôvodu tieto napísal. Predložené zoznamy a faktúry (PPZET, s.r.o) boli bez podpisov, pričom ich pravosť a vierohodnosť nemohol správca dane potvrdiť, pretože účtovníctvo spoločnosti nebolo predložené. Takto predložené doklady, bez možnosti ich overenia v účtovníctve spoločnosti nemajú takú právnu silu, aby potvrdili uskutočnenie zdaniteľných obchodov. Taktiež predloženie stavebnej dokumentácie k stavbám (MEDIA SERVIS, s.r.o.) nepreukazuje, že zdaniteľné obchody boli realizované tak, ako to bolo deklarované na sporných faktúrach. Preto pri absencii akéhokoľvek relevantného dôkazu o skutočnom poskytnutí fakturovaných tovarov, resp. služieb vyššie uvedenými spoločnosťami nemožno považovať sporné faktúry za presvedčivý dôkazný prostriedok, že spoločnosti MEDIA SERVIS, s.r.o., BOBO-EU s.r.o. a PPZET, s.r.o. dodali tovar alebo služby v zmysle sporných faktúr.

11. Krajský súd konštatoval, že je na správcovi dane vykonávaným dokazovanie a na jeho úvahe, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii. V prejednávanom prípade si daňové orgány zabezpečili dostatočné množstvo dôkazov získaných v rámci daňovej kontroly dane z príjmov právnickej osoby za rok 2012 vykonanej u žalobcu, ako aj v rámci vlastného šetrenia na zistenie skutočného stavu vecí, tieto v rámci aplikovania správnej úvahy riadne vyhodnotili, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a prihliadli na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Pokiaľ ide o priradovanie číselnej váhy dôkazom tak, ako to prezentoval žalobca v podanej žalobe, krajský súd sa stotožňuje s názorom žalovaného, že vyhodnotenie dôkazov formou číselne vyjadrenej bodovej váhy zákon nevyžaduje. Zároveň v danom prípade ide o subjektívny názor žalobcu, ktorý číselné vyjadrenie váhy dôkazom priradil tak, aby celkové vyhodnotenie bolo v jeho prospech.

12. Žalobca ďalej v podanej žalobe namietal, že zákonná úprava (§ 68 zákona č. 563/2009 Z.z.)

neumožňuje, aby sa vo vyrubovacom konaní vykonalo obstarávanie dôkazov, a preto uvedené dôkazy sú nezákonné. Správny súd k tejto námietke uviedol, že vo vyrubovacom konaní správca dane v zásade hodnotí skutočnosti zhrnuté v protokole o daňovej kontrole a námietky daňového subjektu proti protokolu, ktoré sú právne významné pre určenie dane. Ustanovenie § 68 ods. 3 veta tretia zákona č. 563/2009 Z.z. však výslovne uvádza, že správca dane na základe písomného vyjadrenia daňového subjektu a ním predložených dôkazov vykoná dokazovanie alebo miestne zisťovanie. V prejednávanom prípade z obsahu spisového materiálu vyplýva, že správca dane vo vyrubovacom konaní doplnil dokazovanie výsluchom svedkov, a to na základe vyjadrenia žalobcu k protokolu z daňovej kontroly. Žalobca bol s výsledkami takto vykonaného dokazovania riadne oboznámený, mal možnosť sa k nemu vyjadriť. Z uvedených dôvodov námietka žalobcu vyhodnotil nedôvodnou.

13. Pokiaľ ide o námietky žalobcu týkajúce sa toho, kto a v akom rozsahu znáša v daňovom konaní dôkazné bremeno, správny súd poukázal na skutočnosť, že podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zákona č. 563/2009 Z.z. sú stanovené kumulatívne a objektívne, t.j. nárok na odpočet DPH sa viaže na ich bezpodmienečné splnenie. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a za dobromyseľnosti daňového subjektu /žalobcu/. Naopak, zákonodarca požaduje pre ľahkú zneužitelnosť, aby daňový subjekt, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné plnenie bolo reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre. Samotné faktúry od dodávateľov MEDIA SERVIS, s.r.o., BOBO-EU s.r.o. a PPZET, s.r.o. sú len formálnou podmienkou uplatnenia si nároku na odpočítanie DPH na vstupe, nie však postačujúcou, pokiaľ nie sú odrazom reálneho plnenia. Rovnako tak zaúčtovanie predmetných faktúr ešte nezakladá podmienku možnosti uplatnenia práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty zdaniteľnej dodávky tovarov a služieb. Ak daňové a účtovné doklady (faktúry, zmluvy, doklady o úhrade a pod.) neodrážajú materiálne plnenie a boli vystavené bez skutkovej podstaty, nemôže byť žalobcovi na základe takýchto podkladov a zhodného tvrdenia účastníkov fakturovaného obchodu priznané právo na odpočet DPH. Preto bolo základnou povinnosťou žalobcu ako daňového subjektu preukázať, že na uplatnenie práva na odpočítanie dane má právny nárok. Následne správca dane je oprávnený a zároveň i povinný s využitím inštitútu daňovej kontroly zisťovať a preverovať základ dane alebo iné skutočnosti pre správne určenie dane alebo nároku na uplatnený odpočet DPH. Ak správca dane vykonaným preverovaním preukázateľne spochybni deklarováný zdaniteľný obchod, bolo na daňovom subjekte, aby túto pochybnosť odstránil (vyvrátil), inak nie je možné priznať nárok na odpočítanie dane. V tejto súvislosti krajský súd poukázal na rozsiahlu judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky týkajúcu sa rozsahu dokazovania v daňovom konaní, otázky dôkazného bremena a jeho prípadného rozloženia medzi správcu dane a daňový subjekt. Poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/84/2012 zo dňa 18.06.2013, sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s nálezom Ústavného súdu Slovenskej republiky, sp. zn. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z ktorých vyplýva, že „primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojím 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 nárok si uplatňuje odôvodnene 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 oprávnený.“ Obdobne judikoval Najvyšší súd Slovenskej republiky vo veci vedenej pod sp. zn. 5Sžf/11/2014. Správny súd považoval za vhodné poukázať aj na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/105/2014 zo dňa 28.01.2015, rozsudok, sp. zn. 3Sžf/26/2016 zo dňa 18.10.2017, a sp. zn. 1Sžf/4/2016 zo dňa 25.04.2017. V rozsudku sp. zn. 1Sžf/81/2015 zo dňa 01.12.2016 Najvyšší súd Slovenskej republiky vyslovil, že „správca dane nie je povinný dokazovať neexistenciu zdaniteľného plnenia, pokiaľ sa daňovému subjektu nepodari presvedčivo preukázať jeho existenciu. Postačuje, ak správca dane vykonanými dôkazmi dostatočne spochybnil tvrdenie žalobcu o rozhodujúcich skutočnostiach (vykonanie služby dodávateľom) a žalobca tieto pochybnosti v konaní napriek výzve nevyvrátil, nakoľko iba formálna existencia faktúry nie je predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH.“

14. Správny súd konštatoval, že z uvedených rozhodnutí vyplýva najmä to, že dôkazná povinnosť v daňovom konaní zaťažuje primárne daňový subjekt (2Sžf/4/2009, 5Sžf/11/2014). Na preukázanie reálneho (nie fiktívneho) uskutočnenia zdaniteľného plnenia nie je postačujúca iba formálna existencia faktúry (8Sžf/51/2010). Je na správcovi dane, aby s poukazom na konkrétny predmet daňového konaniu vymedzil potrebný rozsah dokazovania (4Sžf/84/2012, 4Sžf/74/2015). Ak počas prebiehajúceho dokazovania s ohľadom na zistené objektívne skutočnosti sa niektoré tvrdenia žalobcu správcovi dane javia ako pochybné, spochybnené, resp. nedostatočne preukázané, a túto pochybnosť správca dane daňovému subjektu zrozumiteľne oznámi a riadne vecne zdôvodní, t.j. procesne korektne spochybní tvrdenia daňového subjektu (1Sžf/81/2015), je tu procesná povinnosť daňového subjektu obnoviť dôveryhodnosť spochybnenej transakcie (3Sžf/26/2016). V prípade, že u obchodných partnerov kontrolovaného daňového subjektu dôjde plynutím času k zmenám spôsobujúcim dodatočnú nemožnosť preveriť u nich uskutočnenie zdaniteľných plnení (prevody obchodných podielov, nekontaktosť štatutárnych zástupcov, zánik dodávateľa zlúčením s inou spoločnosťou a pod.), nespôsobuje táto skutočnosť presun dôkazného bremena na správcu dane (1Sžf/4/2016). Správny súd zastal názor, že pochybnosti správcu dane a žalovaného v danej veci sú založené na skutočnostiach, ktoré vyplynuli z dokazovania vykonaného správcom dane za účelom preverenia tvrdení žalobcu. Správca dane správne zameral a rozšíril dokazovanie aj na skutočnosti, ktoré presahujú rámec právnej sféry vplyvu žalobcu, t.j. aj na právne vzťahy dodávateľov deklarovaných na sporných faktúrach, majú na vedomí, že žalobcu nemožno v tomto smere zaťažiť dôkazným bremenom, nakoľko dôkazné bremeno daňového subjektu nie je absolútne. Z obsahu napadnutého rozhodnutia žalovaného, ako ani z prvostupňového rozhodnutia nevyplýva, že by orgány daňovej správy od žalobcu požadovali doklady, ktoré by mal on zabezpečiť od ktoréhokoľvek daňového subjektu v kontrolovanom obchodnom reťazci. Samotná skutočnosť, že tieto doklady boli v rámci dožiadaní preverované ako i iné súvisiace daňové doklady preukazujúce realizáciu zdaniteľných plnení medzi obchodnými partnermi neznamená, že bolo povinnosťou žalobcu v daňovom konaní vo veci preverenia jeho nároku na nadmerný odpočet takéto daňové doklady týkajúce sa iných subjektov predkladať. Správca dane mal právo preveriť existenciu zdaniteľných obchodov, ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. Nemal však povinnosť žalobcovi oznamovať, akým spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov rozsiahleho dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť svojich tvrdení, že sa obchody tak, ako boli faktúrami deklarované, skutočne realizovali.

15. Zhrnul, že v súdenom prípade dôkazné bremeno bolo na žalobcovi, ktorý si nárok na odpočet DPH zo sporných faktúr uplatnil, a preto bolo jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje v súlade so zákonnými podmienkami a v súlade so skutočnosťou. Správca dane následne verifikoval skutočnosti a doklady predložené žalobcom, od ktorého bolo možné spravodlivo požadovať preukázanie len tých skutočností, ktoré mohol reálne ovplyvniť, lebo boli v jeho právnej sfére vplyvu, a na ktoré sa viaže jeho dôkazné bremeno. S poukazom na uvedené skutočnosti súd vyhodnotil námietky žalobcu za nedôvodné. Bol to práve správca dane, ktorý v súlade s § 46 ods. 5 a 24 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z. vlastným aktívnym preverovaním a dokazovaním spochybnil uskutočnenie zdaniteľných obchodov fakturovanými dodávateľmi, čím sa dôkazné bremeno presunulo na žalobcu, ktorý preukázané pochybnosti o skutočnom dodaní tovaru alebo služieb vyššie uvedenými dodávateľmi nevyvrátil.

16. Pokiaľ ide o rozsudky Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-80/11 a C-142/11 Mahagében kft., na ktoré poukázal žalobca v podanej žalobe, súd uviedol, že súdny dvor v danej veci v prvom rade pripomenul boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam, ktorý je uznaný a podporovaný Smernicou Rady 2006/112/ES (bod 41). Z tohto dôvodu prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne. V predmetnej veci položené prejudiciálne otázky vychádzali z predpokladu, že zdaniteľné plnenie, ktoré zakladá nárok na odpočet dane, sa uskutočnilo tak, ako to vyplýva z príslušnej faktúry, a že faktúra obsahuje všetky údaje požadované smernicou 2006/112/ES (bod 44). V prejednávanom prípade však nebolo preukázané, že by sa zdaniteľné plnenia uskutočnili tak, ako to vyplýva zo sporných faktúr, nakoľko žalobca nepreukázal obchodovanie s tovarom a službami deklarovanými dodávateľmi na sporných faktúrach. Nebola teda splnená jedna z podmienok, za ktorých došlo k položeniu prejudiciálnej otázky vo veci Mahagében; zároveň v predmetnej právnej veci nebolo

preukázané splnenie vecných a formálnych podmienok vzniku práva na odpočet dane upravené v smernici 2006/112/ES. Zároveň upozornil v tejto súvislosti na skutočnosť, že v danej veci sa rovnako nejedná o založenie systému zodpovednosti bez zavinenia, ktorý prekračuje rozsah nevyhnutný na ochranu práv verejných financií. Správne orgány postupovali v súlade s výkladom súdneho dvora, keď posúdili mieru zapojenia žalobcu do podvodného konania a nárok na odpočítanie dane z neuskutočnených obchodov neuznali.

17. Vo vzťahu k spochybneniu identity skutočného dodávateľa žalobcu správcom dane predmetnom daňovom konaní považoval správny súd za potrebné poukázať aj na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5SŽf/94/2014 zo dňa 29.02.2016.

18. Pokiaľ ide o poukaz žalobcu na rozsudok Súdneho dvora EÚ z 12. januára 2006 v spojených veciach C-354/03, C-355/03 a C-484/04 (Optigen), podľa názoru správneho súdu sa právne závery na prejednávanej veci, vzhľadom na vyššie uvedené okolnosti a zistený skutkový stav kontrolovaných zdaniteľných plnení nevzťahujú, pretože uvedený rozsudok predpokladá dodávky, samé o sebe nepoznačené podvodom a skutočnosť, že platiteľ v reťazci dodávok nevedel a ani vedieť nemohol o podvodnej povahe plnenia jednotlivých článkov obchodného reťazca. Z judikatúry Súdneho dvora EÚ vyplýva, že členské štáty sú povinné overovať daňové priznania zdaniteľných osôb, ich účtovné závierky a ostatné relevantné dokumenty (medzi inými pozri rozsudky SD EÚ zo 17. júla 2008 vo veci Komisia vs. Taliansko, C-132/06, Zb. s. I-5457, bod 37; z 29. júla 2010 Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski, C-188/09, Zb. s. I-7639, bod 21; z 21. júna 2012 Mahagében, C-C-80/11, C 142/11, body 63, 64). Každá zdaniteľná osoba je povinná viesť dostatočne podrobné účtovníctvo s cieľom umožniť uplatnenie DPH a jej kontrolu daňovým orgánom. Nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré sa uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (rozsudky z 27. septembra 2007, Teleos a i., C-409/04 Zb. s. I-7797, body 65 a 68; Netto Supermarkt, bod 24, ako aj z 21. decembra 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, bod 25). Určenie opatrení, ktoré možno v danom prípade dôvodne požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností uvedeného prípadu vo veci samej. V tejto súvislosti sa vyjadril aj žalovaný v napadnutom rozhodnutí, keď konštatoval, že judikatúra SD EÚ priamo predpokladá, že daňový subjekt vykoná všetky opatrenia, aby zamedzil svojej účasti na podvodnom konaní iných subjektov, vrátane preverenia obchodných partnerov.

19. Vo svetle výsledkov vykonaného dokazovania, kedy správca dane aplikoval zásadu voľného hodnotenia dôkazov s prihliadnutím na jeho povinnosť dbať, aby skutočnosť rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, možno konštatovať, že záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona č. 222/2004 Z.z. Vzhľadom na skutočnosť spochybnenia reálnosti deklarovateľných 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. Po preskúmaní veci súd dospel k záveru, že neboli zistené žiadne porušenia zásad daňového konania, pričom daňové orgány vykonali riadne dokazovanie a žalovaný prihliadol na všetko, čo vyšlo v daňovom konaní najavo. Z uvedených dôvodov krajský súd dospel k záveru, že námietky uvedené v žalobe neodôvodňujú zrušenie napadnutého rozhodnutia, napadnuté rozhodnutie žalovaného a správcu dane vrátane postupu, ktorý predchádzal ich vydaniu, sú v súlade so zákonom, a preto žalobu ako nedôvodnú v celom rozsahu zamietol (§ 190 SSP).

I. Kasačná sťažnosť, vyjadrenia

20. Proti právoplatnému rozsudku správneho súdu sťažovateľ ako žalobca (zamestnanec žalobcu s

vysokoškolským právnickým vzdelaním druhého stupňa podľa § 449 ods. 2 pís. a) SSP) podal kasačnú sťažnosť v zákonom stanovenej lehote. Kasačnú sťažnosť podal z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. f/, g/ a h/ SSP.

21. Poukázal na to, že nakoľko v celom kontrolovanom období daňového subjektu v roku 2012 (obdobie ktorého sa týka aj táto kasačná sťažnosť) zastupoval spoločnosť Agama Plus s.r.o., mal za to, že je účastníkom konania. Osobne pripravoval objednávky a zmluvy, prijímal faktúry od dodávateľov za tovar a služby a dohliadal na ich realizáciu. Manželka G.. D. N. ako konateľka spoločnosti Agama Plus s.r.o. mala aj má na starosti personalistiku a aktivity, ktoré súvisia so športovou činnosťou a tvoria časť príjmov tejto spoločnosti.

22. Žalobca poukazuje na porušenie zásady zákonnosti žalovaným a dáva do pozornosti právny názor Ústavného súdu SR, že ani záujem štátu na realizácii príjmovej stránky štátneho rozpočtu nemôže byť a nie je nadradený dodržiavaniu práv, ktoré zákony priznávajú daňovým subjektom (I.ÚS 241/0744, bod 14). Zdôraznil, že hmotný podklad obchodu existuje, teda nie je predmetom sporu, správca dane nespochybnil, že tovar a služby boli daňovému subjektu dodané, ale nebolo preukázané, že boli dodané tak, ako to daňový subjekt predloženými faktúrami deklaroval. Daňový úrad teda tvrdí, že plnenie na faktúrach nedodali osoby na faktúre, pričom tento záver opiera o rôzne zistenia v prostredí dodávateľov. Predmetom sporu je teda právna otázka (prípadná prejudiciálna otázka pre Súdny dvor EÚ - nie je možné aby rôzne nedostatky v prostredí dodávateľov mohli byť dôvodom na neuznanie odpočtu DPH u žalobcu v pozícii kupujúceho). Žalobca dôvodí, že na túto právnu otázku dáva Súdny dvor EÚ ustálený právny názor, tak ako je uvedené ďalej v jeho judikatúre, žalobca sa vychádzajúc zo zásady právnej istoty a legitímnej dôvery domáha toho, aby bol obdobne posúdený jeho prípad.

23. Zákon o DPH je harmonizovaný s eurosmernicou 2006/112/ES, pričom výklad spoločných pravidiel pre odpočet DPH obsahuje judikatúra Súdneho dvora EÚ, táto judikatúra je záväzná pre slovenské súdne orgány aj daňové orgány. Žalobca namietal, že krajský súd sa nedržal právnych názorov SDEÚ vo veci odpočtu DPH, hoci sa ich žalobca domáhal, naopak konfrontácii s požadovanou relevantnou judikatúrou sa vyhýba. Podľa judikatúry SDEÚ najrôznejšie nedostatky v prostredí dodávateľa (napr. nepodanie daňového priznania) sú pre posúdenie zodpovednosti daňového subjektu irelevantné. V zásade nie je možné spravodlivo požadovať, aby daňové subjekty sledovali a kontrolovali výrobné a obstarávací procesy tovarov u iných subjektov (rozsudky SDEÚ v spojených veciach C-354/03 Optigen; C-80/11 Mahageben; C18/13 Maks Pen, tiež rozsudky NS SR 8sžf/9/2013; 6Sžf/10/2012, 4sžf/16/2010).

24. Podľa judikatúry SDEÚ dôkazné bremeno daňového subjektu nie je absolútne. Ak daňový subjekt disponuje existenciou materiálneho plnenia a faktúrou, potom vyčerpal vlastné dôkazné bremeno. V posudzovanej konkrétnej veci žalobca disponuje existenciou materiálneho plnenia aj faktúrou. Žalobca upozorňuje, že na neho nemožno prenášať dôkazné bremeno z prostredia dodávateľa, lebo ide o skutočnosti mimo jeho pôsobnosti (rozsudok C-354/03 Optigen; tiež rozsudok NS SR 3sžf/1/2011).

25. Dôvody, v ktorých spočíva nesprávnosť právneho posúdenia krajského súdu a porušenia práva na spravodlivý proces: S názorom krajského súdu sa nestotožnil najmä z dôvodu, že výsledkom správneho konania nie je zrušenie alebo potvrdenie obchodu, ktorý sa reálne uskutočnil.

Krajský súd nesprávne odkazuje na správne konanie a neberie do úvahy žalobu a žalobné body žalobcu a ani citovanú judikatúru. Súd naopak svoj záver o nedodaní plnenia na faktúre opiera o nezrovnalosti zistené v prostredí dodávateľa napríklad MEDIA SERVIS s.r.o. Súd rozhodoval v rozpore s faktami a elementárnou logikou.

26. Dôkazné bremeno, ktoré znáša daňový subjekt je vymedzené ust. § 24 daňového poriadku, ktoré

však nie je možné vykladať extenzívne na ťarchu daňového subjektu a zaťažiť ho preukazovaním skutočností, ktoré svojou činnosťou nezabezpečoval (rozsudok NS SR 6SŽf710/2012; rozsudok SDEÚ C-354/03 Optigen). Judikatúra SDEÚ ako súčasť dvojitej podmienky pre neuznanie odpočtu dane požaduje aj preukázanie daňového podvodu na predošlom stupni obchodu. Trestný čin daňového podvodu je definovaný v ustanoveniach § 277a zákona č.300/2005 Z.z. Podľa § 22 ods. 2 daňového poriadku si správca dane nemôže ako o predbežnej otázke urobiť úsudok o tom, či a kým bol spáchaný trestný čin. Splnenie podmienky preukázania daňového podvodu nie je v spise vôbec takto testované, napokon to ani nepatrí do kompetencie daňových orgánov. K preukázaniu daňového podvodu nedošlo a aj tak mal za to, že platí prezumpcia nevinoty.

27. Aj napriek tomu že si krajský súd osvojil právne názory SDEÚ vo veci odpočtu DPH tak, že nedostatky v prostredí dodávateľa nie sú dôvodom na zmarenie odpočtu (rozsudok KS TN 13S/1/2018, rozsudok SDEÚ C-277/14 Stehcemp). V prípade Stehcemp dodávateľ vykazoval rôzne nedostatky (bol nekontaktný, schátralá budova vylučovala podnikanie, nepodal daňové priznanie, nemal potrebný predmet podnikania), pričom SDEÚ to nepovažoval za dôvod na odopretie nároku na odpočet; žalobca vychádzajúc z princípu právnej istoty a legitímnej dôvery predpokladal, že krajský súd rozhodne aj tento prípad rovnako. Avšak týmto sa krajský súd vôbec nezaoberal.

28. Žalobca žiadal kasačný súd, aby postupom podľa § 100 ods. 1 písm. c) SSP konanie uznesením prerušil a podal návrh na začatie prejudiciálneho konania pred SDEÚ položením relevantnej predbežnej otázky. Žalobca však usudzuje, že na súdenú otázku SDEÚ už dlhodobo podáva ustálený právny názor v merite veci tak, ako je prezentovaný v tejto sťažnosti. Opätovne zdôraznil, že dokazovanie vo veci nároku na odpočet DPH je modifikované právom EÚ, preto ak sa jej žalobca v tejto žalobe domáha, nemožno relevantnú judikatúru SDEÚ obísť.

29. Podľa rozhodnutia Ústavného súdu SR, sp. zn. IV. ÚS 14/07 k znakom právneho štátu a medzi jeho základné hodnoty patrí neoddeliteľne princíp právnej istoty, napr. PL. ÚS 36/951, ktorého neopomenuteľným komponentom je predvídateľnosť práva. Súčasťou uvedeného princípu je tiež požiadavka, aby sa na určitú právne relevantnú otázku pri opakovaní v rovnakých podmienkach dala rovnaká odpoveď. Takýto záver potvrdil citáciu predmetného rozhodnutia Ústavného súdu SR aj Najvyšší súd SR, a to v uznesení z 30. septembra 2015 pod sp.zn. 7 Cdo 155/2014.

30. Mal za to, že vydaný rozsudok krajského súdu je porušením ústavnoprávne a medzinárodnoprávne garantovaných základných princíпов (zásad) materiálneho právneho štátu, najmä princípu materiálnej spravodlivosti a materiálnej ochrany zákonnosti vrátane princíпов riadneho a spravodlivého procesu, princípu právnej istoty, a princípu predvídateľnosti práva vrátane predvídateľnosti rozhodnutí orgánov verejnej moci, ako aj princípu ochrany legitímnych očakávaní, legitímnej dôvery a tiež princípu, že právo nemôže vzniknúť (vzísť) z bezprávia a nespravodlivosti. Navrhol, aby Najvyšší súd v Bratislave preskúmal rozhodnutia orgánov verejnej správy, tieto zrušil bez vrátenia na ďalšie konanie a aby zaviazal žalovaného uhradiť trovy súdneho konania.

31. Ku kasačnej sťažnosti sa písomne vyjadril žalovaný, uviedol, že námietky sťažovateľa sú obsahovo zhodné s jeho žalobnými námietkami. V danej veci žalovaný nezistil pochybenie správcu dane v postupe a ani iné porušenia zákona. Žalovaný z obsahu spisu ako aj z predložených listinných dôkazov dospel k záveru, že všetky námietky žalobcu uvedené v danej žalobe ako aj v kasačnej sťažnosti nemožno akceptovať a tieto sú neopodstatnené. Správca dane pri určení rozdielu dane postupoval v súlade s platnými právnymi predpismi a preto navrhol kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietnuť.

II. Konanie na kasačnom súde

32. Najvyšší súd SR ako súd kasačný (ďalej len kasačný súd) § 438 ods. 2 S. s. p. po zistení ž kasačná sťažnosť bola podaná včas účastníkom konania, ktorý bol zastúpený podľa § 449 ods. 2 písm. a/ S. s. p. bez nariadenia pojednávania podľa § 445 S. s. p. preskúmal vec a dospel k záveru, že kasačná

sťažnosť nie je dôvodná. Najvyšší súd SR prejednal vec bez nariadenia pojednávania podľa § 455 S. s. p. s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia 8. júla 2020 bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke NS SR www.nsud.sk podľa § 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S. s. p..

33. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/35/2019- 73 zo dňa 25. júna 2019, ktorým tento podľa § 190 S. s. p. zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a následne zrušenia rozhodnutia žalovaného č.102594818/2018 zo dňa 14.12.2018, ktorým Finančné riaditeľstvo podľa § 74 ods. 4 Zákona č. 563/2009 Z. z. potvrdilo rozhodnutie Daňového úradu Trenčín, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2012 v sume 5 356,37 Eur. V podrobnostiach kasačný súd odkazuje na zistený skutkový stav podrobne opísaný jednak v odôvodnení rozhodnutia žalovaného a napokon aj v napadnutom rozsudku správneho súdu.

34. Podľa § 3 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. (ďalej len daňový poriadok), pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

35. Podľa § 3 ods. 2 daňového poriadku, správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju neodkladne a bez zbytočných prietáhov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

36. Podľa § 3 ods. 3 daňového poriadku, správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy vo vzájomnej súvislosti, prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

37. Podľa § 3 ods. 6 daňového poriadku pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada. pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre vyrubenie alebo vybratie dane.

38. Podľa § 24 ods. 1 až 4 daňového poriadku daňový subjekt preukazuje

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, 2)
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane pri správe daní,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

(2) Správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

(3) Správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

(4) Ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny,

protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

39. Podľa § 45 ods. 2 daňového poriadku kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane tieto povinnosti:

- a) umožniť poverenému zamestnancovi správcu dane vykonať daňovú kontrolu,
- b) zabezpečiť vhodné miesto a podmienky na vykonanie daňovej kontroly,
- c) poskytovať požadované informácie sám alebo ním určenou osobou,
- d) predkladať v priebehu daňovej kontroly záznamy, ktorých vedenie ukladá osobitný predpis,

2) a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady, vo forme požadovanej správcom dane, ak ich v tejto požadovanej forme vedie, vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené, a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia,

e) predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia,

f) umožňovať vstup do sídla, miesta podnikania kontrolovaného daňového subjektu a do jeho prevádzkových priestorov a umožňovať rokovanie s jeho zamestnancom,

g) zapožičať doklady a iné veci mimo sídla, miesta podnikania alebo prevádzkových priestorov kontrolovaného daňového subjektu, poskytnúť výpisy, alebo ich kópie,

h) umožniť prístup k softvéru a informačno-komunikačným prostriedkom, ktoré daňový subjekt používa na prevádzkovanie podnikateľskej činnosti, a k výstupným dátam z týchto softvérov.

40. Podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.

41. Podľa § 19 ods. 1 veta prvá zákona č. 222/2004 Z.z o dani z pridanej hodnoty (ďalej len zákon o DPH) daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru.

42. Podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

43. Podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ Zákona o DPH, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. Platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň

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

44. Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak

a) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

45. V správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde (§ 2 ods. 1, ods. 2 S. s. p.).

46. Správne súdy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom (§ 6 ods. 1 S. s. p.).

47. Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu je posudzovať, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj procesnoprávnymi predpismi.

48. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúceho vydaniu napadnutého rozhodnutia. V rámci správneho prieskumu súd teda skúma aj procesné pochybenia správneho orgánu namietané v žalobe, či uvedené procesné pochybenie správneho orgánu je takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

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

50. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Daňový poriadok preto zakotvuje oprávnenia daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či daňové subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

51. Neoddeliteľnou súčasťou fungovania mechanizmu dane z pridanej hodnoty je právo daňového subjektu na odpočítanie DPH. Uvedené právo predstavuje jednu zo zásad fungovania systému DPH, ktorá vyplýva zo Smernice 2006/112/ES zo dňa 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, ktorá bola transponovaná aj do nášho zákona o DPH. Túto zásadu, resp. právo nemožno chápať ako absolútne právo platiteľa na odpočet DPH. Preukazovanie práva na odpočet DPH vyplýva jednak z hmotnoprávných podmienok stanovených zákonom o DPH, ale taktiež je prepojené aj na procesnoprávne podmienky zakotvené v daňovom poriadku. Zákon o DPH vychádza z predpokladu, že zdaniteľný obchod reálne prebehol. Povinnosť preukázania reálneho uskutočnenia dodávky tovaru alebo služieb vyplýva z daňového poriadku ako procesného predpisu upravujúceho daňové konanie. Pre možnosť uplatnenia si odpočtu dane z pridanej hodnoty zo zdaniteľných plnení nie je podstatné len ich reálne uskutočnenie a daňový doklad od dodávateľa, resp. dodávateľov, ale aj skutočnosť aby k uskutočneniu dodávky tovaru a služieb aj skutočne došlo od dodávateľov, ktorí sú ako dodávatelia uvedení na daňových dokladoch (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/2/2013).

52. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.

zn. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi. 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 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.“

53. Podľa rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17. februára 2015 aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním, v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, keďže daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvahe, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

54. Podstatu kasačných námietok žalobcu tvoria zhodné tvrdenia uvedené prostredníctvom žalobných námietok v žalobe. Žalobca zdôrazňuje, že disponuje existenciou materiálneho plnenia aj faktúrou a preto na neho nemožno prenášať dôkazné bremeno z prostredia dodávateľov, lebo ide o skutočnosti mimo jeho pôsobnosti.

55. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje aj na rozsudok NS SR vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23. júna 2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23. februára 2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z. z.). 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 nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok.

56. 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“.

57. Kasačný súd poukazuje na § 24 ods. 1 Daňového poriadku a opätovne pripomína, že dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia leží predovšetkým na daňovom subjekte, pritom 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, GMNT Leusden a Holin groep, C 487/01 a C-7/02, Z.b. s-I-5337 bod 76 ako aj 21. februára 2006 Halifax a iné, C-255/02, Z.b. s-I.1609, bod 71). V tomto smere dôkazná povinnosť v daňovom konaní spočívala jednoznačne na daňovom subjekte žalobcovi, ktorému daňové orgány poskytli dostatok priestoru, aby svoje tvrdenia a dôvodnosť odpočtu DPH dostatočným a vierohodným spôsobom preukázal.

58. Záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH. Žalobca nepreukázal splnenie podmienok pre odpočítanie dane z tých dôvodov, ako to podrobne uviedol správny súd vo svojom odôvodnení rozsudku v bodoch 19 až 24. V prejednávanom prípade daňové orgány si zabezpečili dostatočné množstvo dôkazov získaných v rámci daňovej kontroly, jednak aj dane z príjmov právnickej osoby za rok 2012, ako aj v rámci vlastného šetrenia na zistenie skutočného stavu veci. Aj kasačný súd zastal názor, že pochybnosti správcu dane a žalovaného v danej veci sú založené na skutočnostiach, ktoré vyplynuli z vykonaného dokazovania správcom dane za účelom preverenia tvrdení žalobcu.

59. Pokiaľ ide o kasačné námietky sťažovateľa v predmetnej veci, vo vzťahu k námietke nesprávneho právneho posúdenia sťažovateľ uviedol, že sa nestotožňuje s názorom krajského súdu a konkrétne neuvádza v čom toto nesprávne právne posúdenie spočíva. Je potrebné zo strany kasačného súdu poukázať na to, že správny súd sa veľmi podrobne venoval aj judikatúre NS SR a SDEÚ na ktorú v odôvodnení svojho rozsudku poukazuje a veľmi podrobne a ucelene rozvádza, pričom kasačný súd konštatuje, že ani žalovaný respektíve ani krajský súd neuvádzajú, že by v predmetnom prípade došlo k preukázaniu daňového podvodu, keď v prejednávanom prípade nebolo preukázané, že by sa zdaniteľné plnenia uskutočnili tak ako to vyplýva zo sporných faktúr, nakoľko žalobca nepreukázal obchodovanie s tovarom a službami deklarovanými dodávateľmi na sporných faktúrach. Najvyšší súd SR poukazuje tiež na rozsudok NS SR sp.zn. 4 Sžf/1/2016, ktorý upozorňuje, že štatutárny orgán spoločnosti musí mať nielen dostatočné informácie o obsahu zdaniteľných obchodov so svojimi obchodnými partnermi, ale aj zvažovať možné riziká z tohto obchodovania, pričom poukazuje na limity obozretnosti podnikateľa. V tomto smere zdôrazňuje povinnosť obozretného prístupu k vzniku zdaniteľných súkromno - právnych vzťahov, najmä povinnosť zaobstarať a zohnať všetky dostupné informácie týkajúce sa zdaniteľného obchodu. Takisto cez rozhodnutie Najvyššieho súdu SR 5 Sžf/97/2009 upozorňuje na základnú zásadu obchodného práva a to poctivého obchodného styku, ale aj 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 činnosti, ktorými podnikateľ naplnil jednotlivé definičné znaky pojmu podnikania (§ 2 ods. 1 Obchodného zákonníka), ale aj o subjektoch v spolupráci s ktorými tak činí. Rovnako s poukazom na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžfk/57/2017 v ktorom najvyšší súd s poukazom na rozsudky SDEÚ č. C-80/11 a C-145/11 uvádza, že Súdny dvor predpokladá obozretnosť daňového subjektu, jeho povinnosť zistiť si informácie o druhom subjekte, ubezpečiť sa o zákonom konaní obchodného partnera. V prípade, ak daňový subjekt vo svojich obchodných prípadoch neprejaví náležitú mieru opatrnosti, preberá na seba riziko, že bude v dôkaznej núdzi. Podľa názoru súdu preto ani nedochádza k obchádzaniu judikatúry Súdneho dvora Európskej únie tak, ako to tvrdí žalobca v kasačnej sťažnosti.

60. Námietka odklonu od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu je rovnako nedôvodná, nakoľko sťažovateľ síce všeobecne poukazuje na rozhodnutia NS SR a SDEÚ, ale konkrétne nepoukazuje v čom tento odklon spočíva, na druhej strane správny súd veľmi podrobne poukazuje na rozhodnutia NS SR ako aj rozhodnutia SDEÚ, z ktorých pri svojom rozhodovaní vychádzal..

61. K námietke porušenia práva na spravodlivý proces v kontexte s § 440 ods. 1 pís. f) SSP kasačný súd udáva, že aj táto námietka nie je dôvodná. Rozsudok krajského súdu je presvedčivo odôvodnený, reaguje na všetky žalobné námietky žalobcu. Do práva na spravodlivý súdny proces však nepatrí právo účastníka konania, aby sa všeobecný súd stotožnil s jeho právnymi názormi, navrhovaním a hodnotením dôkazov. Právo na spravodlivý súdny proces neznamená ani právo na to, aby bol účastník konania pred všeobecným súdom úspešný, teda aby bolo rozhodnuté v súlade s jeho požiadavkami a právnymi názormi. Do obsahu základného práva podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy SR a práva na spravodlivý súdny proces podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a slobôd nepatrí ani právo účastníka konania vyjadrovať sa k spôsobu hodnotenia ním navrhnutých dôkazov súdom, prípadne sa dožadovať ním navrhnutého spôsobu hodnotenia vykonaných dôkazov, resp. toho, aby súdy preberali alebo sa riadili výkladom všeobecne záväzných predpisov, ktorý predkladá účastník konania (komentár k

Správnemu súdному poriadku, Baricová a kol., C. H. BECK, 2018, str. 1615).

62. Kasačný súd v tejto súvislosti zároveň dáva sťažovateľovi do pozornosti, že správny súd nie je súdom skutkovým, nie je jeho úlohou nahradiť činnosť správnych orgánov, nie je povinný vykonávať dokazovanie a pri svojom rozhodnutí sa môže vychádzať zo skutkového stavu zisteného orgánom verejnej správy (§ 197 SSP).

63. S poukazom na všetky uvedené právne závery nebol dôvod na prerušenie konania a podanie návrhu na začatie prejudiciálneho konania pred Súdnym dvorom Európskej únie s poukazom na § 100 ods. 1 písm. c/ SSP, keďže vzhľadom na uvedené nevznikla potreba riešenia rozporu vnútroštátneho práva s právom Európskej únie.

64. Vzhľadom na všetky uvedené skutočnosti došlo k zamietnutiu kasačnej sťažnosti s poukazom na § 461 Správneho súdneho poriadku.

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

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

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu n i e j e prípustný opravný prostriedok.