

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 3Sžfk/40/2017
Identifikačné číslo spisu: 2015200779
Dátum vydania rozhodnutia: 27.06.2018
Meno a priezvisko: JUDr. Ivan Rumana
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:2015200779.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a sudcov JUDr. Jozefa Milučkého a JUDr. Sone Langovej v právnej veci sťažovateľa (predtým žalobcu): ŠHK 37 Piešťany, s.r.o., so sídlom ul. Hlboká 92, 921 01 Piešťany, IČO: 36 274 232, právne zastúpený: JUDr. Jaroslav Čollák, advokát, so sídlom ul. Floriánska 19, 040 01 Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1262826/2015 zo dňa 05.08.2015 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Trnava č. 20195237/2015 zo dňa 06.05.2015, o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/104/2015-77 zo dňa 15. novembra 2016, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/104/2015-77 zo dňa 15. novembra 2016 z a m i e t a.

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

Odôvodnenie

1. Rozsudkom č. k. 20S/104/2015-77 zo dňa 15. novembra 2016 Krajský súd v Trnave podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z., Správny súdny poriadok (ďalej len SSP) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného č. 1262826/2015 zo dňa 05.08.2015, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Trnava č. 20195237/2015 zo dňa 06.05.2015, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty (DPH) v sume 67 271,75 € za zdaňovacie obdobie jún 2013, nepriznal žalobcovi nadmerný odpočet v sume 51 910,92 € a vyrubil vlastnú daňovú povinnosť na DPH za predmetné zdaňovacie obdobie v sume 15 360,83 €.

2. V odôvodnení svojho rozsudku správny súd uviedol, že správca dane dospel k rozhodnutiu na základe výsledkov daňovej kontroly, o ktorej bol vyhotovený protokol č. 9201402/5/3825825/2014 zo dňa 12. 08. 2014. V kontrolovanom zdaňovacom období si žalobca uplatnil odpočítanie dane z faktúry č. VF/2013/0013 zo dňa 31. 05. 2013 za kúpu hokejového výstroja od dodávateľa VHMAX s.r.o. Bratislava vo výške základu dane 203.980 €, DPH v sume 47 796 €, z dodávateľskej faktúry č. 130007 zo dňa 31. 05. 2013 za stavebné

práce od dodávateľa BREDREX s.r.o. Bratislava vo výške základu dane 158.854, 50 €, DPH v sume 26.475,70 €.

3. Na základe výsledkov kontroly bolo skonštatované porušenie zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len zákon o DPH), keď z dodávky tovaru, ktorou bol športový výstroj nemohla vzniknúť daňová povinnosť s poukazom na § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) zákona o DPH, ako ju deklaroval žalobca, ktorý nepreukázal predloženými listinnými dôkazmi - faktúrami, že tovar dodal žalobcovi dodávateľ uvedený na faktúre napriek tomu, že uvedený dodávateľ dodanie tovaru potvrdil, pretože tento nevedel preukázať nadobudnutie vlastníctva k tomuto tovaru. Preverovaním pohybu tovaru v reťazci obchodníkov správca dane dospel k záveru, že dodávateľ žalobcu nemohol nadobudnúť právo nakladať s tovarom ako vlastník, keďže nepreukázal jeho nadobudnutie. Konateľka spoločnosti HILUXE, s.r.o., Dana Danišová, ktorá mala dodať predmetný tovar dodávateľovi žalobcu nepozná, nemala vedomosť o tom, že by bola jej konateľkou, nevedela o žiadnej ekonomickej činnosti ani o vystavenej faktúre č. 130517 zo dňa 31. 05. 2013, ktorá formálne deklarovala dodanie športového výstroja pre spoločnosť VHMAX s.r.o. O činnosti spoločnosti VHMAX s.r.o. nemal jej bývalý konateľ, Miroslav Korchan vedomosti, nevedel aké obchody jeho spoločnosť vykonávala, nemal znalosti z oblasti výstroja hokejistov, nepreukázal, že by vykonal prepravu uvedeného tovaru, ktorý podľa vlastného tvrdenia prepravil svojim osobným autom a nedisponoval žiadnymi dokladmi. Bývalý konateľ dodávateľa žalobcu uviedol, že tovar naložil u pani Danišovej v Bratislave, ktorá vypovedala, že o tejto skutočnosti nemá žiadnu vedomosť. Správca dane pri preverovaní tohto obchodného prípadu zistil, že športový výstroj sa u žalobcu nachádzal, nebolo však preukázané, že bol dodaný od spoločnosti, ktorá je na faktúre deklarovaná ako jej dodávateľ a nebola teda preukázaná reálnosť zdaniteľných obchodov a vznik daňovej povinnosti z týchto obchodov.

4. Predmetom posudzovania dôvodnosti nároku na odpočítanie dane bolo i plnenie z faktúry č. 130007 zo dňa 31. 05. 2013, vystavenej spoločnosťou BREDEX s.r.o., ktorá bola predložená správcovi dane ku kontrole. Bývalý konateľ tejto spoločnosti Martin Poláčik faktúru vystavil, má ju zaevidovanú v účtovníctve, odviezol z nej daň, ale v čase vyhotovenia zápisnice o ústnom pojednávaní nebola predmetná faktúra uhradená. Vypovedal, že práce boli vykonávané subdodávateľom, ktorého konateľkou je Dana Danišová. Od 23. 07. 2014 má predmetný dodávateľ nového konateľa, občana Poľskej republiky. Na adrese uvedenej spoločnosti sa nachádza bytový dom a sídlo dodávateľa je na základe zistení správca dane fiktívne. Bývalá konateľka subdodávateľa Dana Danišová uviedla, že daný subjekt nepozná, nemá vedomosť o tom, že by bola jeho konateľkou, nevedela akú činnosť spoločnosť vykonáva, kde sídli a poprela, že by podpis na faktúre bol jej. Konateľ žalobcu nevedel uviesť, kto práce skutočne vykonával. Správca dane dospel k záveru, že dodávateľ uvedený na faktúre nemohol byť obstarávateľom prác ani ním deklarovaný subdodávateľ, pretože tieto okolnosti nevedel žiadnymi dôkazmi a dokladmi preukázať. Žiadne doklady a dôkazy nevedel preukázať ani subdodávateľ dodávateľa. Dodávateľ nemá žiadnych zamestnancov, nekomunikuje a správca dane na základe vykonaných šetrení dospel k záveru, že deklarovaný dodávateľ nemohol dodať práce, čím bola opäť spochybnená skutočná realizácia stavebných prác medzi spoločnosťami, ktoré sa na nich mali zúčastniť. Správca dane nespochybnil, že boli vykonané stavebné práce a tovar dodaný, spochybnil, kto skutočne stavebné práce vykonal a kto tovar dodal.

5. Správny súd k námietke o nepreukázaní vedomosti žalobcu o tom, že by sa mal stať súčasťou daňového podvodu uviedol, že samotná existencia dodaného tovaru neznamená automaticky opodstatnenosť nároku na odpočet DPH, pretože primárnou povinnosťou zo strany žalobcu bolo uniesť dôkazné bremeno, pričom dokazovaním bolo spochybnené reálne uskutočnenie zdaniteľného plnenia, keď nebol preukázaný reálny prechod vlastníctva tovaru tak, aby bolo možné dodávateľa žalobcu považovať za subjekt, ktorý má k tovaru vlastnícke právo, ako je to vyžadované v ustanovení § 8 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, i keď formálne náležitosti boli splnené. Daňové doklady musia byť odrazom reálneho plnenia, ktoré v prípade vzniku pochybností musí preukázať daňový subjekt. Čo sa týka posudzovania stavebných prác, správcom dane nebolo spochybnené ich vykonanie, nebolo však v konaní preukázané, že by boli realizované deklarovaným dodávateľom. Faktúra odkazovala iba na stavebné práce bez ich bližšieho špecifikovania, pričom bolo preukázané, že tieto práce dodávateľ

nevykonával a subdodávateľ, ktorý ich mal realizovať, ich vykonávanie jednoznačne poprel.

6. Krajský súd k odkazu žalobcu na rozhodnutia vydané v obdobných veciach uviedol, že len poukázanie na rozhodnutia SDEÚ a Najvyššieho súdu Slovenskej republiky bez toho, aby ich aplikácia k samotnému konkrétnemu predmetu konania bola zo strany žalobcu špecifikovaná a vysvetlená, nemôžu byť relevantným argumentom pre zmenu rozhodnutia.

7. Voči rozsudku Krajského súdu v Trnave podal žalobca kasačnú sťažnosť podľa § 440 písm. g) SSP.

8. Uviedol, že zdaniteľný obchod a jeho realnosť nebola správcom dane ani krajským súdom spochybnená, pričom správca dane zameral dokazovanie na preukázanie skutočností vo vzťahu k tretím subjektom. Týmto postupom došlo k zásahu do práv žalobcu, ktorý nemôže niesť zodpovednosť za vady v rámci obchodného reťazca a nemá dosah na ich činnosť. Vádnym postupom došlo k nepriznaniu práva žalobcu na odpočet DPH a podstatnému zásahu do zmluvnej stability medzi subjektami práva - obchodnými spoločnosťami ako podnikateľmi. Správca dane nezohľadnil výpoveď konateľa dodávateľa, že dodávku tovaru realizoval prostredníctvom vlastného automobilu a náklady dodania zohľadnil v cene tovaru. Miesto dodania tovaru aj čas boli preukázané výpoveďami ďalších zamestnancov žalobcu. Nie je možné konštatovať, že bezprostredný dodávateľ žalobcu nevedel preukázať detaily a špecifiká dodaného tovaru. Žalovaný nepreukázal, že by žalobca vedel alebo mohol vedieť o tom, že prijaté daňové plnenie môže byť zaťažené podvodom. Krajský súd sa zaoberal vzťahmi medzi spoločnosťami dodávateľa a subdodávateľa, nezaoberal sa argumentáciou žalobcu v žalobe. Týmto postupom sa správny súd dopustil nesprávneho právneho posúdenia veci, pretože sa nezaoberal zdaniteľným obchodom, z ktorého vyplynuli práva uplatňované žalobcom, ale zameral sa iba na vlastnosti vzťahov v obchodnom reťazci. Pre sťažovateľa žalobcu nie je zrejmé, aké povinnosti a opatrenia, ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že sa nebude zúčastňovať na daňovom podvode, mal prijať. V čase uzatvárania zmluvného vzťahu medzi žalobcom a jeho bezprostredným dodávateľom žalobca nie je schopný z objektívnych a zákonných dôvodov preverovať správanie sa podnikateľa, s ktorým vstúpil do zmluvného vzťahu. Krajský súd sa stotožnil len so subjektívnymi a ničím nepodloženými úvahami žalovaného. Je iba vecou podnikateľského zámeru, aké obchodnoprávne vzťahy daňový subjekt uzavrie s inými osobami a správcovi dane nenáleží hodnotiť ich výhodnosť alebo nevýhodnosť alebo ďalšie jeho vlastnosti. Týmto postupom žalovaný konal nad rámec zákona a zasiahol do právnej istoty účastníkov právnych vzťahov. Sťažovateľ mal dohodnutého obchodného partnera na trvalejšie dodávanie hokejového výstroja od jedného z najznámejších svetových výrobcov pre tím seniorov. Predmetom zdaniteľného obchodu bol tovar zabezpečovaný pre nižšie vekové kategórie s iným obchodným partnerom. Tento nemusel byť na kvalitatívnej úrovni seniorského športového tímu a nepodlieha žiadnej kvalitatívnej kontrole. Sťažovateľ vyjadril nesúhlas s argumentami krajského súdu ohľadom rozporov vo výpovediach konateľov.

9. Podľa názoru sťažovateľa, pri zdaniteľných obchodoch sa prevádza ekonomické vlastníctvo, nie vlastníctvo právne. Poukázal na judikatúru vo vzťahu k predmetu vlastníctva a konštatoval, že správca dane aj krajský súd vec nesprávne právne posúdili, dostatočne neodôvodnili svoje argumenty, čím sa ich rozhodnutie stalo arbitrárnym a nepreskúmateľným. Nevenovali pozornosť skutočnosti, že žalobca predložil faktúry, ale aj reálne obdržal tovar a stavebné práce. Stavebné práce sa týkali zázemia športovcov - šatňa, rehabilitácie a tieto boli riadne skolaudované stavebným úradom. Všetky doklady, vrátane preberacieho protokolu k stavbe, boli správcovi dane predložené. Správca dane preveril dodanie stavebných prác pri miestnom zisťovaní, čím sa stali jeho argumenty ohľadom nesúladnosti dodania stavebných prác s realitou do rozporu.

10. Krajský súd žiadnym právne relevantným spôsobom neoprel svoje rozhodnutie o bližšiu špecifikáciu podvodného konania zo strany dodávateľa a jeho záver sa preto stáva arbitrárnym. Jeho závery sú v zrejmom rozpore s obsahom administratívneho spisu a v rozpore s právnym poriadkom Slovenskej republiky.

11. Na základe uvedených dôvodov navrhol, aby kasačný súd zmenil rozsudok Krajského súdu v

Trnave, ako i jemu predchádzajúce rozhodnutie správcu dane a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Žiadal priznať náhradu dôvodne vynaložených trov konania.

12. Žalovaný vo svojom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zo dňa 02. 05. 2017 uviedol, že v oboch obchodných prípadoch bola dodávateľom bezprostredného dodávateľa žalobcu spoločnosť, ktorej bola konateľom tá istá osoba, Dana Danišová. Táto osoba poprela uskutočnenie oboch zdaniteľných obchodov, vystavenie faktúr s tým, že žiadne faktúry nevystavovala, nepodpisovala, nemala oprávnenie disponovať s účtami spoločnosti a nevedela uviesť, kto podáva priznania za dodávateľov. V roku 2013, v čase, keď bývala v azylovom dome s deťmi za ňou prišla jedna pani s tým, či nechce nejaké peniaze. V jej byte sa stretla s istým mužom, ktorý jej priniesol na podpis listiny, za čo obdržala 50 €. Z týchto zistení vyplýva, že sa v danom prípade jedná o reťazec spoločností, ktorých účelom je neoprávnené čerpanie nadmerných odpočtov, pričom daňová výhoda plynie práve žalobcovi, ktorý si v kontrolovanom zdaňovacom období uplatnil nadmerný odpočet. Je na podnikateľskom subjekte, aby sa sám uistil, či obchod, ktorý uskutočňuje, nebude viesť jeho účasti na daňovom podvode. Žalobca deklaroval nákup hokejového výstroja od nedostatočne kvalifikovaného subjektu, ktorý nemá žiadne vedomosti v danej oblasti aj napriek skutočnosti, že má svojho výhradného dodávateľa. Žalobca vôbec nepreveroval pôvod tovaru a vzhľadom na jeho skúsenosti možno tvrdiť, že nekonal riadne, obozretne a s náležitou starostlivosťou a tým sa vystavil riziku neunesenia dôkazného bremena. Je v záujme predchádzania právnej neistote a v záujme uzatvárania jasných a korektných záväzkových vzťahov, aby zmluvné strany dbali o odstránenie všetkého, čo by mohlo viesť k vzniku rozporov, a to overením si informácií a skutočností ohľadom svojho obchodného partnera. Námietky žalobcu považuje za neopodstatnené a navrhol, aby najvyšší súd kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol a žalobcovi nepriznal náhradu trov konania.

13. Žalobca v reakcii na vyjadrenie žalovaného ku kasačnej sťažnosti uviedol, že žalovaný žiadnym právne relevantným spôsobom nespochybnil argumenty, ktoré žalobca formuloval v samotnej kasačnej sťažnosti, jeho argumentácia je účelová a na základe nej sa mal žalobca stať zodpovedným za konanie dodávateľa. Predmetné vyjadrenie neprezentuje žiadne nové argumenty, ktoré by menili záver žalobcu o zotrvaní na doterajších návrhoch.

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

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

16. Podľa ust. § 440 písm. g) SSP, kasačnú sťažnosť možno odôvodniť len tým, že krajský súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci.

17. Predmetom skúmania kasačného súdu bolo rozhodnutie Krajského súdu v Trnave z hľadiska posúdenia, či vec bola správne právne posúdená z dôvodov uvedených v kasačnej sťažnosti.

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

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

20. Podľa § 3 ods. 1 Daňového poriadku, pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

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

22. Podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku, správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

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

a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,

b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,

c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

24. Podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku, správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

25. Podľa § 24 ods. 3 Daňového poriadku, správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

26. Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku, ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

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

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

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

30. Podľa § 74 ods. 2 Daňového poriadku, odvolací orgán preskúma napadnuté rozhodnutie v rozsahu požadovanom v odvolaní. Ak vyjdú pri preskúmaní najavo skutkové či právne okolnosti účastníkom konania neuplatnené, ktoré majú podstatný vplyv na výrok rozhodnutia, odvolací orgán na ne pri rozhodovaní prihliadne; odvolací orgán nie je viazaný len návrhmi účastníka konania a môže zmeniť

odvolaním napadnuté rozhodnutie aj v jeho neprospech. V rámci odvolacieho konania môže odvolací orgán výsledky daňového konania dopĺňovať, odstraňovať chyby konania alebo toto doplnenie alebo odstránenie chýb uložiť správcovi dane s určením primeranej lehoty.

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

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

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

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

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

36. Podľa § 22 ods. 1 zákona o DPH, základom dane pri dodaní tovaru alebo služby je všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú dodávateľ prijal alebo má prijať od príjemcu plnenia alebo inej osoby za dodanie tovaru alebo služby, zníženú o daň. Do základu dane sa zahŕňa aj dotácia alebo príspevok, ktorý dodávateľ prijal alebo má prijať k cene tovaru alebo služby.

37. 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.

38. Podľa ust § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

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

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

41. Z obsahu spisu kasačný súd zistil, že žalobca podal daňové priznanie pre daň z pridanej hodnoty za mesiac jún 2013, v ktorom uviedol nadmerný odpočet - 51.910,92 €. Podľa predložených dokladov si v danom zdaňovacom období uplatnil odpočet DPH vo výške 40.796 € z dodávateľskej faktúry č. VF/2013/0013 zo dňa 31.05.2013 (resp. 14.06.2013), od VHMAX s.r.o., Bratislava, vystavenej na sumu 244.776 € (z toho 40.796 € DPH) za dodanie hokejového výstroja. Podľa údajov uvedených na jednotlivých dodacích listoch, súvisiacich s vystavenou faktúrou vyplýva, že tovar dodávateľ vyskladnil dňa 31.05.2013 a odovzdal sťažovateľovi dňa 14.06.2013 (príjemky č. 000001 až 000008). Z vyjadrenia konateľa dodávateľa p. Miroslava Korchana vyplynulo, že tento dodávateľ nemá skladovacie priestory,

tovar prevzal priamo od dodávateľa a na vlastnom aute previezol sťažovateľovi na 2x. Spoločnosť VHMAX s.r.o. tovar dodaný sťažovateľovi nakúpil od spoločnosti HILUXE s.r.o., Bratislava, s ktorou elektronicky komunikoval, konkrétne s p. Danou Danišovou. Doklady o komunikácii nevedel predložiť, pretože tieto odovzdal novému konateľovi, občanovi Poľskej republiky vo februári 2014. Kým bol konateľom, cena za dodanie tovaru od HILUXE s.r.o., Bratislava nebola uhradená a nedošlo ani k úhrade faktúry č. VF/2013/0013 sťažovateľom. Dodávateľ tovar nakladal do auta osobne s p. Danišovou, bližší popis tovaru uviesť nevedel. Pani Danišová pri vypočutí správcom dane uviedla, že spoločnosť HILUXE s.r.o. nepozná, nevedela, že je jej konateľkou, nepozná ani spoločnosť VHMAX s.r.o., Bratislava ani jej konateľa, žiadne faktúry nevystavovala, tovar nedodávala. Tvrdila, že v danom čase bývala v azylovom dome, za odplatu 50 € podpísala nejaké dokumenty. Uvedeným spôsobom nebola v sieti dodávateľsko - odberateľských vzťahov preukázaná samotná existencia - pôvod obchodovaného tovaru, t. j. že bezprostredný dodávateľ sťažovateľa nadobudol hokejovú výstroj, právo nakladať s týmto tovarom a ani reálne uskutočnenie zdaniteľného plnenia. Žalobca síce disponoval športovým výstrojom, avšak vzhľadom na absenciu presnej špecifikácie a popisu nebolo dostatočne preukázané, že pochádzal od VHMAX s.r.o., Bratislava, najmä za situácie, že žalobca mal aj iného zmluvného - výhradného dodávateľa. Pochybnosti o skutočnom plnení vznikli aj v súvislosti s dátumom deklarovanej dodávky, ktorá sa mala uskutočniť 31.05.2013 a príjmom na sklad sťažovateľa - 14.06.2013, čo vyplýva z predložených príjmových lístkov a výpovede skladníka sťažovateľa. Žiadna z vystavených faktúr v rámci daného obchodu nebola uhradená.

42. Obdobná dôkazná situácia nastala aj pri preverovaní plnenia vyúčtovaného sťažovateľovi spoločnosťou BREDREX s.r.o., Bratislava, faktúrou č. 130007 zo dňa 31.05.2013 za stavebné práce v celkovej hodnote 158.854,50 €. Práce mali byť vykonávané subdodávateľským spôsobom spoločnosťou OrckMedia-Stav s.r.o., Piešťany a odovzdané konkrétne p. Danou Danišovou, pričom táto spoločnosť mala časť materiálu sama dodať. Aj v tomto prípade dodávateľ nevedel predložiť žiadne doklady z dôvodu ich odovzdania novému konateľovi v júli 2014, občanovi Poľskej republiky. Pani Danišová vo veci plnenia vypovedala takisto ako pri dodávke pre VHMAX s.r.o., t. j. spoločnosť OrckMedia-Stav s.r.o., Piešťany nepozná, nevedela, že je jej konateľkou, nepozná ani spoločnosť BREDREX s.r.o., Bratislava ani jej konateľa, žiadne faktúry nevystavovala, práce nedodávala. Tvrdila, že v danom čase bývala v azylovom dome, za odplatu 50 € podpísala nejaké dokumenty. Ďalším preverovaním bolo zistené, že p. Danišová nemala podpisové práva k účtom subdodávateľských spoločností. Ani v tomto prípade neboli dotknuté faktúry uhradené. Správca dane vykonal v súvislosti s predmetným obchodným prípadom aj ďalšie preverovania na stavebnom úrade. Zistil, že v roku 2007 bolo na vykonanie stavebných prác vydané stavebné povolenie, ako zhotoviteľ stavby bola uvedená spoločnosť MIPO s.r.o., Piešťany, v roku 2010 bola skolaudovaná časť stavby. Žiadne ďalšie zmeny v termíne dokončenia zvyšnej časti stavby ani zhotoviteľa stavby stavebný úrad ani sťažovateľ neuviedol a nepreukázal. Doklady o prevzatí prác od zhotoviteľa predložené neboli. Tieto sa nenachádzali ani v dokumentácii stavebného úradu ku kolaudačnému konaniu. Boli predložené preberacie protokoly vystavené inými dodávateľmi. Z úradného záznamu zo dňa 26.05.2014 vyplynulo, že sťažovateľ požiadal o kolaudáciu zostávajúcej časti stavby, na výzvu stavebného úradu nepredložil údaje o zhotoviteľovi stavby a stiahol žiadosť o kolaudáciu stavby. Sťažovateľ správcovi dane uviedol, že k zmene zhotoviteľa stavby došlo v dôsledku u úmrtia majiteľa spoločnosti MIPO s.r.o., Piešťany. Takáto skutočnosť však nevyplýva z výpisu z obchodného registra predmetného subjektu, podľa ktorého od roku 2002 sú spoločníkmi a konateľmi spoločnosti Peter Horváth a Ľubomír Folajtár, a to aj po zmenách od roku 2013.

43. Dňa 18.08.2014 bol žalobcovi doručený protokol z daňovej kontroly a bol oboznámený s výsledkami daňovej kontroly.

44. Na výzvu o vyjadrenie k zisteniam správcu dane reagoval žalobca podaním zo dňa 08.09.2014, v ktorom žiadal aj o doplnenie dokazovania vypočutím svedkov. Správca dane vo vyrubovacom konaní navrhnutých svedkov za prítomnosti žalobcu vypočul.

45. Na základe zisteného skutkového stavu vydal správca dane dňa 06.05.2015 prvostupňové rozhodnutie, ktorým určil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2013, v sume 16.834,06 €.

46. Kasačný súd v danom prípade poukazuje nielen na základnú zásadu obchodného práva, a to poveriteľského obchodného styku, ale aj tú skutočnosť, že súčasne základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti je to, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti musí mať vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činností, ktorými podnikateľ naplňa jednotlivé definíčné znaky pojmu podnikanie (viď § 2 ods. 1 Obchodného zákonníka), ale aj o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak činí. Ak takéto vedomosti evidentne štatutárnemu orgánu obchodnej spoločnosti chýbajú, potom v danom prípade ide o výkon práva na podnikanie, ktorý nepožíva v zmysle § 264 Obchodného zákonníka právnu ochranu, tzn. pochybnosti správcu dane o pravdivosti údajov uvádzaných daňovým subjektom sú v zmysle zásad obsiahnutých v ustanovení § 3 daňového poriadku oprávnené.

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

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

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

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

49. Správca dane mal právo preveriť reálnosť dodávky odberateľovi tovaru a prác, ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. Bolo na žalobcovi, aby predložil dôkazy svedčiacie o tom, že uvedený typ kontrolovaného zdaniteľného obchodu a spôsob jeho prevedenia ako i komunikácia s dodávateľom sa nijako neodlišuje od ním vykonávaných obdobných obchodov s uvedeným typom tovaru alebo jeho obchodných zvyklostí. Je na ňom, akým spôsobom preukáže komunikáciu s dodávateľom, spôsob preverovania množstva a kvality tovaru, jeho súlad s požiadavkou uvedenou v objednávke a pod. V okamihu, kedy správca dane spochybnil dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní, musí daňový subjekt v daňovom konaní preukázať, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje. Už samotné zistenie skutočnosti, že dodávateľ nemá personálne a materiálne možnosti na realizáciu dodávky, pohyb tovaru a finančných prostriedkov nie je odzrkadlený v jeho daňových výstupoch a účtoch, jednoznačne spochybňuje vierohodnosť tvrdení žalobcu o reálnosti jeho dodávok. Takýto spôsob vedenia dokazovania žalovaným vychádza v tomto štádiu daňového konania z toho, že na strane žalobcu v postavení daňového subjektu nastupuje procesná povinnosť obnoviť dôveryhodnosť spochybnenej transakcie, lebo žalobca je zaťažený dôkazným bremenom preukázať všetky skutočnosti, ktoré povinne uvádza v priznaní.

50. Podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť, keďže to zákon neustanovuje, ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani pri dobromyseľnosti platiteľa, prijímajúceho zdaniteľné plnenie. Naopak, zákonodarca z dôvodu zabránenia ľahkej zneužitelnosti požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje,

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

51. Odvolací súd s poukazom na § 29 ods. 8 zákona o správe daní opätovne pripomína, že dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia leží predovšetkým na daňovom subjekte, pričom nemožno opomenúť, že cieľom uznaným a podporovaným šiestou smernicou Rady Európskej únie o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty je boj proti podvodu, daňovým únikom a prípadom zneužívania (pozri najmä rozsudky z 29. apríla 2004, Gemeente Leusden a Holin Group, C-487/01 a C-7/02, Zb. s- I-5337, bod 76, ako aj z 21. februára 2006, Halifax, a i., C-255/02, Zb. s. I. 1609, bod 71).

52. V tomto smere preto dôkazná povinnosť v daňovom konaní jednoznačne spočíva na daňovom subjekte - žalobcovi, ktorému daňové orgány poskytli dostatok priestoru, aby svoje tvrdenia a dôvodnosť odpočtu DPH i preukázal, (nielen formálnymi dokladmi) čo žalobca neurobil, pretože v daňovom konaní nebolo preukázané vierohodným spôsobom dodanie tovaru a prác deklaroványm dodávateľom.

53. Vzhľadom na spochybnenie reálnosti dodania tovaru a prác odberateľom deklarováných 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, nezaplatí faktúry za prevzaté plnenie, nepreukáže riadne prevzatie diela. V danom prípade sťažovateľ správcovi dane nepreukázal reálnu existenciu hokejového výstroja podľa dodacích listov, ktoré nebolo dostatočným spôsobom identifikovateľné, nepredložil vierohodný preberací protokol s konkretizáciou dodaného diela, pričom odkaz v preberacom protokole zo dňa 31.05.2013 na krycí list rozpočtu zo dňa 20.04.2013 (nie je v ňom uvedený dodávateľ, neobsahuje podpisy, nie je uvedené, kto ho vystavil), nepovažuje ani kasačný súd za dostatočný dôkaz na preukázanie realizácie diela deklaroványm dodávateľom v prípade, ak skutočný realizátor prác vykonanie diela popiera. Výkon práva, v rámci obchodných vzťahov, ktorý je v rozpore so zásadami poctivého obchodného styku, ako už bolo vyššie uvedené, nepožíva právnu ochranu. Žalobca v konaní pred daňovými orgánmi nepreukázal, že by sa riadil uvedenými zásadami, že by v rámci svojej podnikateľskej činnosti vykonal všetky opatrenia zodpovedného podnikateľa na predchádzanie podvodnej činnosti, prípadne na odstránenie pochybností o tom, že sa na podvodných transakciách nepodieľal vedome.

54. Základným princípom výberu dane z pridanej hodnoty ako všeobecnej nepriamej dane je, že podnikateľ musí byť plne zbavený ťarchy DPH zaplatenej v cene prijatých tovarov a služieb určených na uskutočnenie zdaniteľných obchodov podliehajúcich DPH.

V danom prípade na základe uvedených dôvodov nebolo bez pochyb preukázané, že žalobca zaplatil DPH z prijatého tovaru platiteľovi, teda že bol uvedený základný princíp dodržaný.

55. Záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH. Z vykonaného dokazovania je zrejmé, že žalobcom predloženým daňovým dokladom, predovšetkým vo svetle kontrolných zistení v rámci konkrétneho obchodného kontraktu, absentuje bez pochybností preukázaný reálny základ, čo oprávnene vzbudzuje dosiaľ neodstránené pochybnosti o uskutočnení deklarováných zdaniteľných plnení, na základe ktorých si žalobca uplatnil právo na odpočet, ako i o vierohodnosti účtovnej evidencie žalobcu (§ 29 ods. 8 zákona o správe daní).

56. Kasačný súd na základe dôvodov uvedených vyššie dospel k záveru, že Krajský súd v Trnave vec

správne právne posúdil, kasačná sťažnosť nie je dôvodná, a preto ju podľa § 461 SSP, ako nedôvodnú zamietol.

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

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

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.