

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 8Sžfk/17/2020
Identifikačné číslo spisu: 4018200428
Dátum vydania rozhodnutia: 25.11.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Jaroslava Fúrová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:4018200428.1

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 žalobcu) : FORA - STAV,s.r.o., Hledíkova 3, Šurany, IČO: 36 673 749, zastúpeného JUDr. Romanom Foltínom, advokátom, Školská 3, Nitra, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63. Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100820097/2018 zo dňa 25.04.2018, o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Nitre sp. zn. 11S/110/2018-138 zo dňa 31. 07.2019, takto

rozhodol:

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

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

Odôvodnenie

O d ô v o d n e n i e :

I.

Administratívne konanie a konanie pred správny súdom

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Nitre podľa § 190 Zákona č. 162/2015 Z.z. správny súdny poriadok (SSP) zamietol žalobu, ktorá smerovala voči rozhodnutiu žalovaného č.100820097/2018 zo dňa 25.04.2018, ktorým zamietol odvolanie žalobcu a potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 102462348/2017 zo dňa 27.11.2017, ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu 4.800,-Eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2013 (daň vyrubená v daňovom priznaní podanom dňa 25.11.2013 v sume 360,86 Eur, daň zistená správcom dane vo vyrubovacom konaní v sume 5.160,86 Eur, rozdiel dane v sume 4.800,-Eur).

2. Rozhodnutia daňových orgánov vychádzali z nasledovného skutkového základu: Žalobca si uplatnil nárok na odpočet DPH za zdaňovacie obdobie október 2013, uplatnil právo na odpočítanie dane vo výške 4800,- euro z prijatej dodávateľskej faktúry č. 20130805 zo dňa 2.9. 2013, ktorej predmetom bolo

dodanie služby - podnájom motorových vozidiel od dodávateľa ANTO CAR, s.r.o (ďalej aj len „dodávateľ“). Predmetom faktúry bol podnájom motorového vozidla zn. BMW 740d xDrive, ev. č.: X. XXXBD (správne malo byť uvedené X. XXXDJ) a motorového vozidla zn. AUDI A7 ev. č.: J. XXXEH“, na základe exkluzívnej podnájomnej zmluvy zo dňa 01. 04. 2013 a dodatku č. 1 zo dňa 01. 08. 2013.

3. V predložennom administratívnom spise sa nachádza dožiadanie správcu dane (Daňový úrad Nitra pobočka Nové Zámky) zo dňa 05. 03. 2014 zaslané miestne príslušnému Daňovému úradu Trnava o preverenie skutočností u daňového subjektu ANTO CAR, s.r.o., a to z dôvodu, že správca dane vykonáva v spoločnosti FORA - STAV, s.r.o. daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2013, pričom spoločnosť ANTO CAR, s.r.o. mala byť v uvedenom zdaňovacom období dodávateľom spoločnosti FORA - STAV, s.r.o. podľa predložených faktúr.

4. Súčasťou spisu je i zmluva o podnájme dopravného prostriedku č. 221 zo dňa 12. 10. 2012 uzavretá medzi podnájomcom (ANTO CAR, s.r.o.) a nájomcom (FORA - STAV, s.r.o. - žalobca), predmetom ktorej bolo motorové vozidlo BMW 740d xDrive s evidenčným číslom X. XXXBD, ktoré podnájomca odovzdá nájomcovi v deň podpísania podnájomnej zmluvy, ďalej exkluzívna zmluva o podnájme dopravného prostriedku zo dňa 01. 04. 2013 uzavretá medzi nájomcom (ANTO CAR, s.r.o.) a podnájomcom (žalobca), ktorou nájomca prenecháva podnájomcovi k dočasnému užívaniu tieto osobné motorové vozidlá: BMW 740d xDrive s evidenčným číslom X. XXXDJ a BMW 740d xDrive s evidenčným číslom X. XXXBD za sumu 24.000,- eur mesačne bez DPH, s 20 % DPH spolu 28.800,- eur, exkluzívna zmluva o podnájme dopravného prostriedku dodatok č. 1 zo dňa 01. 08. 2013 uzavretý medzi tými istými subjektmi, ktorým došlo k zmene predmetu nájmu motorového vozidla, a to tak, že osobné motorové vozidlo BMW 740d xDrive s evidenčným číslom X. XXXBD sa nahrádza novým motorovým vozidlom AUDI A7 DS 214EH. Taktiež bol predložený dodatok č. 2 k exkluzívnej zmluve o nájme dopravného prostriedku uzavretý dňa 01. 11. 2013, dodatok č. 3 k exkluzívnej zmluve o nájme dopravného prostriedku uzavretý dňa 01. 12. 2013 a dohoda o ukončení exkluzívnej zmluvy o podnájme dopravného prostriedku zo dňa 31. 12. 2013. Predložená bola i faktúra č. 20130805 zo dňa 02. 09. 2013 na sumu 28.800,- eur (základ dane 24.000,- eur + daň z pridanej hodnoty 4.800,- eur) vystavená dodávateľom, t. j. spoločnosťou ANTO CAR, s.r.o. pre žalobcu ako odberateľa s predmetom fakturácie: podnájom BMW 740d xDrive X. XXXBD, podnájom AUDI A7 DS 214EH.

5. Daňový úrad Trnava, pobočka Galanta, v podaní zo dňa 03. 06. 2014 oznámil správcovi dane, že v spoločnosti ANTO CAR, s.r.o. vykonal miestne zisťovanie, pričom na adrese sídla sa nachádza rodinný dom, ale jej konateľ na adrese sídla spoločnosti nezastihli, a preto bol uvedený daňový subjekt písomne požiadaný o zapožičanie dokladov. Napriek tomu, že zásielka bola doručená dňa 10. 04. 2014, doklady neboli predložené. Následne správca dane zaslal predvolanie na ústne pojednávanie konateľovi spoločnosti H., ktorý si zásielku prevzal, ale na pojednávanie sa nedostavil, a to ani na opakované predvolanie. Podľa výpisu z obchodného registra spoločnosť zmenila od 23. 05. 2014 obchodné meno (na BOGAL, s.r.o.), sídlo (do Michaloviec) i konateľa. Ďalej dožiadaný daňový úrad oznámil, že motorové vozidlá, ktoré boli predmetom šetrenia správcu dane, nie sú priznané v daňovom priznaní na dani z motorových vozidiel za rok 2013.

6. Na základe oznámenia správcu dane zo dňa 06. 06. 2014 (doručeného konateľovi žalobcu dňa 09. 06. 2014) sa dňa 01. 07. 2014 začala u žalobcu daňová kontrola dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2013, máj 2013, jún 2013, júl 2013, august 2013, september 2013, október 2013 a december 2013.

7. Správcovi dane bolo na základe jeho dožiadania v podaní zo dňa 24. 06. 2014 oznámené, že držiteľom, budúcim držiteľom a vlastníkom motorového vozidla s evidenčným číslom X. XXXDJ je spoločnosť CAESAR CAR s.r.o., vlastníkom je spoločnosť VOLKSWAGEN Finančné služby s.r.o., držiteľom, budúcim držiteľom a vlastníkom motorového vozidla s evidenčným číslom X. XXXBD je PREMIUM Support s. r. o., vlastníkom je spoločnosť VOLKSWAGEN Finančné služby s.r.o.,

držiteľom, budúcim držiteľom a vlastníkom motorového vozidla s evidenčným číslom X. XXXBD Y. T. K., vlastníkom je T. K..

8. Dňa 01. 07. 2014 bola spísaná zápisnica so splnomocneným zástupcom žalobcu, ktorý predložil správcovi dane tam uvedené listiny pre účely vykonania daňovej kontroly.

9. Daňový úrad Košice, pobočka Michalovce, v podaní zo dňa 29. 07. 2014 (na základe dožiadania správcu dane zo dňa 03. 07. 2014) oznámil, že daňový subjekt BOGAL, s.r.o. (právny nástupca ANTO CAR, s.r.o.) sa na adrese sídla spoločnosti nezdržiava, so správcom dane nekomunikuje, zásielky nepreberá. V súvislosti s iným konaním bolo vykonané miestne zisťovanie dňa 19. 06. 2014, pri ktorom bolo zistené, že na adrese sídla spoločnosti sa nenachádza sídlo daňového subjektu, ani poštová schránka, ani označenie názvu daňového subjektu. Správca bytového domu DOMSPRÁV s.r.o. byty, teplo a iné služby potvrdil, že nemá vedomosť o tom, že na adrese vedenej ako sídlo spoločnosti mala spoločnosť BOGAL, s.r.o. prenajaté priestory pre účely podnikania.

10. Správca dane predvolal na výsluch svedka H. (na termín 24. 09. 2014), ktorý si predvolanie prevzal, ale sa nedostavil. Tiež bol predvolaný ako svedok S. R. z Rumunska (na termín 27. 10. 2014), ktorý sa na výsluch nedostavil. Právny zástupca žalobcu bol o termíne výsluchu týchto svedkov upovedomený.

11. Výzvou zo dňa 09. 10. 2014 správca dane vyzval H. (bývalého konateľa spoločnosti ANTO CAR, s.r.o.), aby predložil doklady, a to potvrdenie o odovzdaní dokladov a zápisnicu z valného zhromaždenia o prevode obchodného podielu. Zásielka sa vrátila správcovi dane ako neprevzatá v odbernej lehote. Opakovanú výzvu zo dňa 04. 12. 2014 si H. O. prevzal a doklady predložil dňa 17. 12. 2014.

12. Dňa 23. 01. 2015 spísal správca dane zápisnicu o ústnom pojednávaní so svedkyňou T. K. (za účasti konateľa žalobcu a splnomocneného zástupcu žalobcu), ktorá uviedla, že nevykonávala podnikateľskú činnosť, je vlastníkom motorového vozidla CITROEN C4 PICASSO s evidenčným číslom X. XXXBD od marca 2011 a toto používala celý rok 2013 na súkromné účely. Spoločnosť ANTO CAR, s.r.o. nepozná, nikdy s uvedenou spoločnosťou neuzavrela žiadnu zmluvu a uvedené vozidlo nedala nikomu do nájmu. Uvedenej spoločnosti nedala ani súhlas na používanie tohto vozidla.

13. V podaní zo dňa 26. 01. 2015 bolo správcovi dane oznámené, že držiteľom motorového vozidla BMW 740d x Drive s evidenčným číslom BL 424DJ je od 12. 12. 2012 spoločnosť CAESAR CAR s.r.o. a vlastníkom je od 12. 12. 2012 spoločnosť VOLKSWAGEN Finančné služby Slovensko s.r.o. Správca dane spísal dňa 10. 03. 2015 zápisnicu o ústnom pojednávaní so svedkom Y. P. T., predsedom predstavenstva spoločnosti CAESAR CAR a. s., ktorého spoločnosť sa zaoberá požíčianím osobných motorových vozidiel. Svedok potvrdil, že spoločnosť je vlastníkom vozidla BMW 740 x Drive s evidenčným číslom BL 424DJ, ktoré vozidlo bolo pridelené členke dozornej rady L. G. na používanie na služobné a osobné účely. Daň z motorového vozidla za rok 2013 za uvedené vozidlo spoločnosť priznala a odvieďla. V podaní zo dňa 18. 03. 2015 svedok oznámil, že spoločnosť CAESAR CAR a. s. nemala uzavretú žiadnu zmluvu o prenájme vozidla so spoločnosťou ANTO CAR, s.r.o., ani so žiadnou inou spoločnosťou a motorové vozidlo neslúžilo na prenájom.

14. Rozhodnutím správcu dane zo dňa 27. 03. 2015 (žalobcovi doručené 08. 04. 2015) bola daňová kontrola prerušená od 30. 03. 2015 z dôvodu, že je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu, a to až do doby, kým správca dane neobdrží požadované informácie. Správca dane zaslal žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií rumunskej daňovej správe za účelom získania informácií ohľadne osoby S. R.. Odpoveď bola správcovi dane doručená dňa 18. 06. 2015 a vyplýva z nej, že nemohla byť vykonaná kontrola, lebo S. R. sa na adrese, na ktorej má hlásený pobyt, nezdržiava, nebolo ho možné kontaktovať na inej adrese a daňová správa nemá iné informácie o iných adresách, alebo inú možnosť jeho kontaktovania.

15. V oznámení zo dňa 19. 06. 2015 (doručenom splnomocnenému zástupcovi žalobcu dňa 24. 06. 2015) správca dane žalobcovi oznámil, že dňa 18. 06. 2015 pominuli dôvody, pre ktorá bola kontrola

prerušená. S konateľom žalobcu bola dňa 22. 06. 2015 spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní, na ktorom objasnil obsah plnomocenstva vystaveného Y. G. K., a to tak, že tento je oprávnený zastupovať spoločnosť FORA - STAV, s.r.o. pri daňovej kontrole, nie jej konateľ.

16. V podaní zo dňa 02. 07. 2015 správca dane oboznámil žalobcu s vyššie uvedeným priebehom a predbežnými výsledkami daňovej kontroly, s tým, že za zdaňovacie obdobie október 2013 mu nepriznal právo na odpočítanie dane uplatnené v podanom riadnom daňovom priznaní k dani z pridanej hodnoty z prijatej dodávateľskej faktúry za podnájom motorových vozidiel od dodávateľa ANTO CAR, s.r.o. na základe faktúry č. 20130805 s dátumom dodania 02. 09. 2013. Poukázal na to, že svedok H. potvrdil uzavretie zmlúv o podnájme, ako i vystavenie faktúry za prenájom vozidiel s evidenčnými číslami X. XXXBD (podľa správca dane správne malo byť BL 424DJ) a DS 214EH, avšak nevedel predložiť relevantné doklady o dodaní služieb. Správca dane konštatoval, že nebolo preukázané dodanie služby v zmysle predloženej faktúry a žalobca si neoprávnene uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Zároveň žalobcu vyzval, aby v prípade, ak má dôkazy týkajúce sa predbežných výsledkov daňovej kontroly tieto predložil v určenej lehote. Žalobca na toto podanie, ktoré bolo doručené jeho právnomu zástupcovi dňa 20. 07. 2015, žiadnym spôsobom nereagoval.

17. Dňa 13. 08. 2015 spísal správca dane protokol z daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie apríl, máj, jún, júl, august, október a december 2013, ktorý bol doručený (spolu s výzvou zo dňa 14. 08. 2015 na vyjadrenie sa k nemu) právnomu zástupcovi žalobcu dňa 31. 08. 2015, kedy sa skončila daňová kontrola.

18. V administratívnom spise sa nachádza i podanie správca dane zo dňa 09. 10. 2015, v ktorom k elektronickému podaniu zo dňa 22. 09. 2015 (ktoré sa v spise nenachádza), oznámil žalobcovi, že jeho podnet na vylúčenie kontrolórov je irelevantný, keďže v súčasnosti neprebíha žiadna daňová kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie november 2013 a za zdaňovacie obdobie apríl - október, december 2013, preto nie je možné vylúčiť zamestnancov správca dane z daňovej kontroly. Zároveň mu oznámil, že zamestnanec N. L. L. bol na základe vlastného podnetu vylúčený z daňového konania po daňovej kontrole, okrem iného i za zdaňovacie obdobie apríl 2013 - október 2013 a december 2013.

19. Podaním zo dňa 14. 10. 2015 bol žalobca vyzvaný, aby predložil zoznam svedkov, ktorých žiada vypočuť, bližšiu identifikáciu svedkov, a to najmä meno, priezvisko, adresu, a splnil si tým povinnosť vyplývajúcu z ust. § 24 daňového poriadku.

20. Cestou dožiadaného Daňového úradu Košice požiadal správca dane o predloženie písomností spoločnosti BOGAL, s.r.o., a to všetkých účtovných dokladov, zoznamov a evidencií získaných počas miestnych zisťovaní v spoločnosti BOGAL, s.r.o. na dani z pridanej hodnoty za preverované zdaňovacie obdobie január až december 2013, vrátane zápisníc z miestnych zisťovaní.

21. Správca dane požiadal Daňový úrad Bratislava o preverenie požadovaných skutočností u daňového subjektu CAESAR CAR a. s., a to, kto bol v roku 2013 oprávnený podpisovať zmluvy, či mal uvedený subjekt v roku 2013 v obchodnom majetku motorové vozidlo BMW 740d x Drive s evidenčným číslom X., kto ho používal a o predloženie účtovných dokladov k vozidlu za rok 2013. Daňový úrad Bratislava v podaní zo dňa 12. 11. 2015 (na základe dožiadania správca dane zo dňa 15. 10. 2015) zaslal správcovi dane zápisnicu z ústneho pojednávania zo dňa 10. 11. 2015 s N. T. U. splnomocnenou zástupkyňou (podpredseda predstavenstva) spoločnosti CAESAR CAR a. s., ktorá uviedla, že v roku 2013 bol oprávnený podpisovať zmluvy s obchodnými partnermi X. L. L., vozidlo BMW 740d x Drive s evidenčným č. X. mala spoločnosť v majetku do mája 2014, využívala ho prevažne členka dozornej rady L. G. na pracovné aktivity spoločnosti, nikdy nebolo prenášané inej osobe. Na žiadosť správca dane zaslal daňový subjekt CAESAR CAR a. s. splnomocnenie vystavené dňa 01. 03. 2013 na užívanie vozidla BMW 740d, evidenčné číslo X. XXXDJ na služobné účely a na všetky úkony s tým súvisiace pre Petru Radovú.

22. Následne správca dane výzvou zo dňa 01. 12. 2015 vyzval spoločnosť BOGAL, s.r.o. na predloženie dokladov potrebných pre účely vyrubovacieho konania u žalobcu, a to zmlúv uzatvorených v roku 2013 so spoločnosťou AMT INVEST, s.r.o. Zásilka sa vrátila s tým, že adresát je neznámy.

23. Správca dane spísal zápisnice o ústnom pojednávaní dňa 12. 01. 2016 so svedkami, ktorí boli vypočutí za prítomnosti konateľa žalobcu alebo splnomocneného zástupcu žalobcu:

- T.. J. G. (v roku 2013 výrobný riaditeľ žalobcu), ktorý potvrdil, že v roku 2013 sa užívali vozidlá, i zn. AUDI A7, S8, A8, BMW radu 7, evidenčné čísla si nepamätal, ale boli to označenia Bratislava, Dunajská Streda, Zvolen a iné, pričom boli užívané pre služobné účely;

- N.. I. X. (zamestnankyňa žalobcu v pozícii projektový manažér) uviedla, že konatelia mali v prenájme vozidlá, a to BMW, AUDI, evidenčné čísla uviesť nevedela, boli to bratislavské, zvolenské a dunajskostredské evidenčné čísla, všetky vozidlá užívala spoločnosť na podnikateľské účely;

- Q. G. (zamestnankyňa spoločnosti ADVERTA SLOVAKIA, s.r.o.) uviedla, že konateľmi spoločnosti ADVERTA SLOVAKIA, s.r.o. sú N. a N. - jej syn (konatelia totožní ako u žalobcu) a vozidlá zn. BMW a AUDI s evidenčnými číslami začínajúcimi na BL, ZV, DS, resp. aj GA sa používali na podnikateľské účely žalobcu, evidenčné čísla nevedela uviesť;

- Y. X. (živnostník, ktorý pre žalobcu vykonáva grafické práce) potvrdil, že konatelia žalobcu využívali autá zn. BMW a AUDI, evidenčné čísla si nepamätal;

- Y. T. (konateľ iných spoločností) potvrdil, že konatelia žalobcu mali požičané BMW 7-čkového radu s bratislavským evidenčným číslom, ktoré nevedel uviesť, L. G. jazdil i na vozidle AUDI A7.

24. Svedkyňa L. G.Á. (vypočutá dňa 09. 02. 2016 v neprítomnosti žalobcu, ktorý bol o termíne výsluchu upovedomený) uviedla, že bola členkou dozornej rady v spoločnosti CAESAR CAR a. s.. Potvrdila, že v roku 2013 mala k dispozícii motorové vozidlo zn. BMW 740d s evidenčným číslom BL 424DJ a používala ho viac-menej na súkromné účely. Vozidlo využíval i jej priateľ Y. A., ale nevedela, na aký účel. Auto bývalo zaparkované v Zálesí, kde bývala. Ona ho nedala do nájmu, ale jej priateľ ho v roku 2013 požičal H. O. na dlhšiu dobu. Všetky veci s tým spojené riešil priateľ, jej z toho príjem neplynul.

25. Svedok N.. N. L.g (obchodný partner žalobcu, vypočutý dňa 16. 02. 2016 v prítomnosti konateľa žalobcu) potvrdil, že konateľ žalobcu prišiel na obchodnú návštevu na BMW 7-čkového radu, neskôr na AUDI, evidenčné čísla nevedel uviesť.

26. T.. T. J. (projektový manažér spoločnosti ADVERTA SLOVAKIA, s.r.o., ktorej konateľmi sú tie isté osoby, ako u žalobcu, bol vypočutý 16. 02. 2016 za prítomnosti konateľa žalobcu) si pamätal, že konatelia spoločnosti používali vozidlá zn. BMW alebo zn. AUDI, evidenčné čísla nevedel uviesť.

27. Daňový úrad Bratislava na žiadosť správcu dane zo dňa 08. 03. 2016 o preverenie skutočností, dňa 19. 04. 2016 vypočul a spísal zápisnicu o ústnom pojednávaní so svedkom Mgr. I. X.V., splnomocneným zástupcom spoločnosti PREMIUM Support s. r. o., ktorý uviedol, že v roku 2013 konal za spoločnosť T. J., ako i on na základe plnej moci. Uznesením Okresného súdu Bratislava I zo dňa 07. 12. 2015 bola spoločnosť zrušená bez likvidácie. V majetku bolo vozidlo zn. BMW 740d x Drive s evidenčným číslom X. XXXBD, mali ho od leasingovej spoločnosti Volkswagen finančné služby, a. s., všetky vozidlá boli používané na prenájom, ale kto ho v roku 2013 užíval, nevedel uviesť. Vozidlo bolo v majetku spoločnosti a účtované v účtovníctve. Za rok 2013 nepodali daňové priznanie na dani z motorových vozidiel a daň neuhradili. Technické preukazy boli odovzdané Daňovému úradu Bratislava v roku 2013. Svedok nevedel uviesť, či spoločnosť mala uzavretú zmluvu o nájme motorového vozidla s evidenčným číslom X. XXXBD U. spoločnosťou ANTO CAR, s.r.o.

28. V podaní zo dňa 26. 09. 2016 bol žalobca oboznámený s priebehom a výsledkami dokazovania vo vyrubovacom konaní, teda s výpoveďami vyššie uvedených svedkov a s tým, že toto dokazovanie nemá vplyv na skutočnosti zistené v priebehu daňovej kontroly. Dňa 08. 11. 2016 bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní s konateľmi žalobcu a právnym zástupcom žalobcu, ktorí boli oboznámení s výsledkami doplneného dokazovania.

29. Dňa 15. 12. 2016 vypočul správca dane za účasti konateľa žalobcu ďalších navrhnutých svedkov:
- Z. Š. (zamestnankyňa spoločnosti ADVERTA SLOVAKIA, s.r.o., v ktorej sú totožní konatelia, ako u žalobcu) v prítomnosti konateľa žalobcu potvrdila, že videla odstavené autá zn. BMW a AUDI, evidenčné čísla nevedela uviesť, ale začínali sa na BL, GA, DS, ZV, vozidlá používali ich konatelia;
- T. Ď. (externá účtovníčka žalobcu) v prítomnosti konateľa žalobcu potvrdila, že autá typu BMW a AUDI boli v prenájme, evidenčné čísla nevedela uviesť, autá používali najmä konatelia, a to denne a na podnikateľské účely.

30. Dňa 19. 01. 2017 bola za účasti konateľa žalobcu spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní so svedkyňou Ľ. Z. (zamestnankyňa spoločnosti ADVERTA SLOVAKIA, s.r.o.), ktorá mala vedomosť o používaní vozidiel zn. BMW a AUDI konateľmi žalobcu, a to denne. Ďalšia zápisnica o ústnom pojednávaní bola spísaná dňa 24. 01. 2017 so svedkom N.. T.. Y. T. (za účasti konateľa žalobcu), ktorý je v obchodnom vzťahu so žalobcom a tento svedok potvrdil užívanie vozidiel zn. BMW a AUDI konateľmi žalobcu, evidenčné čísla nevedel uviesť.

31. Dňa 14. 02. 2017 bola opakovane vypočutá L. G. (za účasti konateľa žalobcu a právneho zástupcu žalobcu), ktorá uviedla, že bola v dozornej rade spoločnosti CAESAR CAR a. s., a to do 16. 09. 2016. Potvrdila, že v roku 2013 mala na súkromné účely k dispozícii BMW s evidenčným číslom X. XXXDJ, ako i to, že v roku 2013 nedala vozidlo do nájmu, ale ho dala do užívania svojmu priateľovi Y. A.. Jej priateľ bol vo väzbe, v súčasnosti je na neznámom mieste, pod ochranou NAKA. Asi 2-3 krát odniesla hotovosť Ľ. L. od Y. A., nevedela, za čo to bolo. Bolo jej povedané, že je to splátka. Spoločnosť ANTO CAR, s.r.o. nepozná, z počutia pozná meno H. O.. Jej priateľ bol konateľom spoločnosti MIRA CAR s.r.o. a predával autá. Od priateľa má informáciu, že auto posunul ďalej H. O..

32. Svedok Ľ. L. (člen predstavenstva spoločnosti CAESAR CAR a. s. v roku 2013) bol vypočutý dňa 13. 03. 2017 za účasti konateľa žalobcu a právneho zástupcu žalobcu. Uviedol, že spoločnosť MIRA CAR s.r.o. bola akcionárom CAESAR CAR a. s. a zároveň sprostredkovateľom pre leasingovú spoločnosť Volkswagen. Spoločnosť CAESAR CAR a. s. v roku 2013 neprenajímala vozidlá, ktoré mala zaradená v obchodnom majetku. Zápožičky boli jedine do spoločností, ktoré mali zhodného majiteľa so spoločnosťou CAESAR CAR a. s. V roku 2013 nebolo prenajaté vozidlo BMW s evidenčným číslom X. XXXDJ. Potvrdil, že mu Ľ. doniesla hotovosť v roku 2013 asi dvakrát, ale to bola splátka za leasing vozidla, ktoré mali, nesúvisela so spoločnosťou CAESAR CAR a. s. H. O. spoznal, keď ako nový majiteľ prevzal spoločnosť MIRA CAR s.r.o.

33. Dňa 30. 05. 2017 bol vypočutý Jozef Walzer (chránený svedok za prítomnosti konateľa žalobcu a právneho zástupcu žalobcu), ktorý uviedol, že bol spoluzakladateľom spoločnosti CEASAR CAR a. s. a jeho spoločnosť MIRA CAR s.r.o. tam vlastnila 30 % podiel. Potvrdil, že v roku 2013 mal k dispozícii vozidlo BMW s evidenčným číslom X. XXXDJ, dal mu ho do užívania pán L. a pán T.. Papiere o tom, že auto môže používať, podpisovala L. G., jeho družka. Vozidlo užívali na súkromné i služobné účely. Dal ho do užívania H. ktorý mu platil 1.000,- eur. Nikto ho neoprávnil, aby dal uvedené vozidlo do nájmu. Oni platili splátky za auto a za to ho mohli používať. Tvrdil, že obchodoval so spoločnosťou ANTO CAR, s.r.o.

34. Správca dane žiadal Prezídium Policajného zboru NAKA Bratislava o zapožičanie dokladov spoločnosti MIRA CAR, s.r.o. V podaní zo dňa 20. 07. 2017 mu bolo oznámené, že Prezídium Policajného zboru NAKA Bratislava nimi nedisponuje. V podaní zo dňa 09. 10. 2017 bol žalobca oboznámený s priebehom a výsledkami dokazovania vo vyrubovacom konaní a dňa 14. 11. 2017 bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní so žalobcom a jeho právnym zástupcom, na ktorom boli prerokované pripomienky žalobcu a správca dane opätovne oznámil, že žalobca si neoprávnene uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty na základe faktúr vystavených spoločnosťou ANTO CAR, s.r.o. a nepreukázal svoje tvrdenia.

35. V podaní zo dňa 23. 11. 2017 bolo správcovi dane opätovne oznámené, že vlastníkom motorového vozidla CITROEN C4 PICASSO s evidenčným číslom X. XXXBD je od 20. 04. 2011 T. K., držiteľom

motorového vozidla AUDI A7 s evidenčným číslom DS 214EH bola od 09. 04. 2013 do 07. 05. 2014 spoločnosť STAVBA TRADE s.r.o., vlastníkom bola od 10. 10. 2012 spoločnosť VOLKSWAGEN Finančné služby Slovensko s.r.o. Dňa 01. 12. 2017 bola spísaná ďalšia zápisnica o ústnom pojednávaní s konateľom žalobcu a právnym zástupcom žalobcu o nazeraní do spisu daňovej kontroly a o tom, že boli telefónom vyhotovené fotografie niektorých, tam uvedených, listín.

36. Správca dane vydal dňa 27. 11. 2017 rozhodnutie č. 102462348/2017, ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu 4.800,- eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2013 (daň vyrubená v daňovom priznaní podanom dňa 25. 11. 2013 v sume 360,86 eur, daň zistená správcou dane vo vyrubovacom konaní v sume 5.160,86 eur, rozdiel dane v sume 4.800,- eur). Proti rozhodnutiu správcu dane podal žalobca odvolanie zo dňa 02. 02. 2018.

37. Žalovaný rozhodnutím č. 10020097/2018 zo dňa 25. 04. 2018 potvrdil rozhodnutie správcu dane zo dňa 27. 11. 2017. V odôvodnení svojho rozhodnutia podrobne popísal skutkový stav, ako vyplýva z popísaného priebehu administratívneho konania. Uviedol, že žalobca si za zdaňovacie obdobie október 2013 uplatnil právo na odpočítanie dane z prijatej dodávateľskej faktúry č. 20130805 zo dňa 02. 09. 2013 v celkovej sume 28.800,- eur, z toho daň z pridanej hodnoty v sume 4.800,- eur za dodanie služby - prenájom motorových vozidiel od dodávateľa ANTO CAR, s.r.o. Následne poukázal na výsledky vykonaného dokazovania v rámci daňovej kontroly a vyrubovacieho konania.

38. K námietkam žalobcu uviedol, že nie je pochybnosť o tom, že spoločnosť ANTO CAR, s.r.o. bola v kontrolovanom období registrovaná v obchodnom registri a vykonávala podnikateľskú činnosť, ani o tom, že žalobca využíval v súvislosti s vykonávaním podnikateľskej činnosti motorové vozidlá, ale v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania nebolo preukázané, že používal motorové vozidlá, ktoré mu poskytla formou prenájmu spoločnosť ANTO CAR, s.r.o. Žalobca predložil správcovi dane ako dôkaz preukazujúci právo na odpočítanie dane dodávateľskú faktúru vystavenú spoločnosťou ANTO CAR, s.r.o. a uzavreté zmluvy o nájme dopravného prostriedku. Správca dane vykonal dokazovanie, ktorého cieľom bolo preverenie reálneho dodania služby deklarovanej na predloženej faktúre u jeho dodávateľa, pretože dôkazná povinnosť na strane obchodného partnera je jednou z podstatných skutočností, ktorá má vplyv na preukázanie dodania plnení deklarovaných na dokladoch. V prípade reálneho uskutočnenia obchodného prípadu musia jeho uskutočnenie preukázať obaja obchodní partneri. Dodávateľská spoločnosť, ktorú v čase uskutočnenia zdaniteľného plnenia zastupoval jej konateľ H., na výzvy správcu dane na preukázanie uskutočnenia dodania služby predložením účtovných dokladov nereagovala, a teda dodanie služby žiadnym, správcou dane overiteľným, spôsobom nepreukázala. Dodávateľ nepredložil správcovi dane žiadne dôkazy, ktorými by vznik daňovej povinnosti preukázal. Zákonné podmienky, po splnení ktorých vzniká platiteľovi právo na odpočítanie dane, nespočívajú len vo formálnej deklarácii, t. j. predložení dokladov s predpísaným obsahom. Právo na odpočítanie dane sa nevzťahuje na daň iba z dôvodu jej uvedenia na faktúre. Právo na odpočítanie dane vzniká platiteľovi dane vtedy, ak existuje priama a bezprostredná súvislosť medzi prijatým plnením na vstupe a plnením na výstupe.

39. K namietaným odmietnutým dôkazom žalovaný uviedol, že správca dane požiadal v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania miestne príslušného správcu dane spoločnosti BOGAL, s.r.o. (do 22. 05. 2014 ANTO CAR, s.r.o.) o poskytnutie listinných dôkazov získaných počas vykonaných miestnych zisťovaní v spoločnosti BOGAL, s.r.o. za zdaňovacie obdobie január až december 2013. V odpovedi, prílohou ktorej boli získané listinné dôkazy, sa nenachádzali dôkazy, ktoré by mali vplyv na skutočnosti zistené v kontrolovanom zdaňovacom období. K namietaným svedeckým výpovediam uviedol, že svedkovia vo svojich výpovediach potvrdili, že videli motorové vozidlá, ktoré mali byť poskytnuté do užívania žalobcovi spoločnosťou ANTO CAR, s.r.o. Výjadrenia svedkov však nepreukazujú tvrdenú skutočnosť, že motorové vozidlá poskytla žalobcovi do užívania na základe zmluvy o nájme motorových vozidiel spoločnosť ANTO CAR, s.r.o.

40. Žalobca namietal i procesné pochybenia pri vykonávaní dokazovania formou dožiadania, keď žalobca, resp. jeho zástupca neboli o konaní svedeckých výpovedí upovedomení a nemali možnosť sa

ich zúčastniť. Išlo o výpoveď zástupcu spoločnosti PRIEMIUM Support s. r.o. T.. I. X. a výpoveď zástupkyne spoločnosti CAESAR CAR a. s. T.. K uvedeným námietkam zaujal žalovaný stanovisko, v ktorom zdôraznil, že svedkovia boli vypočutí dožiadaným daňovým úradom. T.. I. X.V. na ústnom pojednávaní pred príslušným správcom dane potvrdil, že spoločnosť PRIEMIUM Support s. r. o. vlastnila motorové vozidlo BMW 740d x Drive s evidenčným číslom X. a k ostatným preverovaným skutočnostiam sa vyjadriť nevedel. Zároveň uviedol, že spoločnosť bola dňa 07. 12. 2015 zrušená bez likvidácie a dňa 07. 04. 2016 bola vymazaná z obchodného registra. Išlo teda o všeobecné vyjadrenia o činnosti spoločnosti ako takej, o jej obchodnom majetku, o evidencii vozidiel. Tiež v prípade spoločnosti CAESAR CAR a. s. vykonal miestne príslušný správca dane ústne pojednávanie s N.. T. U., ktorá potvrdila, že motorové vozidlo BMW 740d x Drive s evidenčným číslom X. bolo do mája 2014 vo vlastníctve spoločnosti a bolo poskytnuté do užívania L.. Správca dane uskutočnil svedeckú výpoveď s predsedom predstavenstva spoločnosti CAESAR CAR a. s. Y. P. T. a členom predstavenstva X.. L. L. a dve svedecké výpovede s L. G., ktorých sa splnomocnený zástupca žalobcu zúčastnil a svedkom i kládol otázky.

41. Žalovaný sa vyjadril i k námietke žalobcu, že dňa 22. 09. 2015 predložil správcovi dane žiadosť, v ktorej v zmysle § 60 daňového poriadku žiadal o zmenu zamestnancov správcu dane vykonávajúcich daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty a dane z príjmov právnickej osoby z dôvodu, že vykonávajú kontrolnú činnosť jednostranným a zaujatým spôsobom. V tejto súvislosti uviedol, že najbližšie nadriadený vedúci zamestnanec správcu dane v podaní zo dňa 09. 10. 2015 oznámil žalobcovi, že jeho žiadosť je irelevantná, pretože v danom prípade už bola daňová kontrola ukončená. N. bol z daňového konania po vykonanej daňovej kontrole vylúčený na základe vlastného podnetu, ktoré vylúčenie nemá vplyv na zákonnosť vykonaného dokazovania.

42. Žalobca predložil správcovi dane v priebehu vyrubovacieho konania knihu jász jedného motorového vozidla (typu BMW s evidenčným číslom X. XXXBD) ako dôkaz, že motorové vozidlá využíval v roku 2013 na podnikateľské účely. Spoločnosť ANTO CAR, s.r.o. nepredložila žiadny dôkaz o tom, že motorové vozidlá žalobcovi skutočne prenajala.

43. Motorové vozidlo typu BMW 740d xDrive s evidenčným číslom X. XXXDJ mala v kontrolovanom zdaňovacom období zaradené v majetku spoločnosť CAESAR CAR a. s., pričom predseda predstavenstva uvedenej spoločnosti uviedol, že spoločnosť ho dala do užívania členke dozornej rady L. G. a vozidlo nebolo predmetom prenájmu. Svedkyňa L. G. potvrdila, že vozidlo poskytla na užívanie svojmu priateľovi a ten následne ďalším osobám. Svedok Y. P. T. predložil správcovi dane doklady preukazujúce, že vozidlo bolo využívané na služobné a súkromné účely členkou dozornej rady L. G.. Skutočnosť, že nemal ďalšie vedomosti o tom, ako členka dozornej rady vozidlo využívala, nie je dôvodom na spochybenie výpovede svedka.

44. Správca dane bol povinný žalobcom predložené dôkazy posúdiť a vyhodnotiť, akú dôkaznú silu im prizná. Tvrdenie, že sa svedok vrazil na pracovnú cestu jedným z motorových vozidiel, ktoré bolo predmetom kontroly, nie je dôkazom, že spoločnosť ANTO CAR, s.r.o. poskytla žalobcovi tieto motorové vozidlá a že ich žalobca využíval na podnikateľské účely, pretože daňový subjekt toto nepreukázal. Svedecká výpoveď bez predloženia dôkazov, ktoré by tvrdenie svedka preukazovali, nemá pre daňové konanie vypovedaciu schopnosť.

45. K ďalším námietkam žalobcu žalovaný uviedol, že správca dane na žiadosť žalobcu pripravil a predložil mu všetky písomnosti a doklady týkajúce sa vykonávaných daňových kontrol v časovej postupnosti, do ktorých mohol nazrieť. Súčasťou predložených písomností nemohli byť písomnosti získané správcom dane v rámci vykonaného dokazovania, ktoré sa týkali iných daňových subjektov. V závere svojho rozhodnutia žalovaný skonštatoval, že správca dane postupoval pri výkone daňovej kontroly v súlade so základnými zásadami správy daní a podľa všeobecne záväzných právnych predpisov.

46. Správny súd ďalej uviedol, že medzi účastníkmi konania bol sporný výklad vyššie citovaných

ustanovení zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov a to, či žalobcovi vznikol nárok na uplatnenie odpočítania dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2013 pri ním tvrdenej dodávke služieb podľa faktúry č. 20130805 zo dňa 02. 09. 2013 od dodávateľa ANTO CAR, s.r.o. s predmetom fakturácie podnájom motorových vozidiel (BMW 740d xDrive, s evidenčným číslom X. XXXBD a podnájom AUDI A7, s evidenčným číslom DS 214EH) celkovo v sume 28.800,- eur, z toho základ dane 24.000,- eur a daň z pridanej hodnoty v sume 4.800,- eur.

47. Zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov stanovil pre dokazovanie nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty prísnejšie podmienky ako pri iných druhoch daní a tieto podmienky sú uvedené v ust. § 49 ods. 1, 2 písm. a/ ako i v ust. § 51 ods. 1 písm. a/ vyššie citovaného zákona. Jedná sa o hmotno-právne podmienky a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Vzhľadom na ľahkú zneužitelnosť tohto nároku zákonodarca požaduje, aby platiteľ tejto dane, ktorý si podľa daňového priznania uplatňuje nárok na odpočítanie dane, bol schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené tak, ako sú deklarované v daňových dokladoch, teda v tomto prípade na faktúre zo dňa 02. 09. 2013 vystavenej dodávateľom, t. j. spoločnosťou ANTO CAR, s.r.o. pre žalobcu ako odberateľa. Z ust. § 49 ods. 1, 2 vyššie citovaného zákona jednoznačne vyplýva, že právo odpočítať daň z tovaru vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare vznikla daňová povinnosť inému daňovému subjektu. Uvedené znamená, že žalobca by si mohol odpočítať daň z pridanej hodnoty v prípade preukázaných dodávok služieb, ktoré mu mal dodať ním deklarováný vyššie uvedený dodávateľ. V tomto smere podľa názoru súdu správca dane vykonal v potrebnom rozsahu dokazovanie, a to vyžiadáním si listinných dokladov od žalobcu a jeho bezprostredného dodávateľa, výsluchom bývalého konateľa deklarovaneho dodávateľa služieb a svedkov (zamestnancov žalobcu, jeho obchodných partnerov, resp. i ďalších osôb), pričom s týmito zisteniami správcu dane bola žalobca ako kontrolovaný daňový subjekt oboznámený a mal možnosť sa k nim vyjadriť.

48. V priebehu daňovej kontroly žalobca predložil správcovi dane faktúru č. 20130805 zo dňa 02. 09. 2013 za podnájom motorových vozidiel v nej špecifikovaných, vystavenú spoločnosťou ANTO CAR, s.r.o. ako dodávateľom pre žalobcu ako odberateľa v mesiaci september 2013, ku ktorej pripojil zmluvu o podnájme dopravného prostriedku č. 221 a exkluzívnu zmluvu o podnájme dopravného prostriedku v znení jej dodatkov. Predloženie tejto faktúry a zmlúv je však len jednou z podmienok pre uznanie odpočítania dane z pridanej hodnoty, ale nie je tým ešte preukázaná reálnosť a realizácia obchodnej transakcie, teda skutočnej realizácie služby dodávateľským subjektom, pretože technicky je dnes možné vyhotoviť akýkoľvek doklad a na akékoľvek plnenie bez ohľadu na to, či plnenie deklarované v dokladoch bolo i reálne dodávateľom uskutočnené alebo nie. Teda akékoľvek doklady bez reálneho preukázania zdaniteľného plnenia nie sú dôkazom o tom, že určité plnenie bolo i reálne uskutočnené.

49. Z predloženého administratívneho spisu správcu dane je zřejmé, že v priebehu daňovej kontroly u žalobcu, ktorá sa týkala zdaňovacieho obdobia november 2013 došlo dňa 23. 05. 2014 k prevodu obchodného podielu u dodávateľa žalobcu, t.j. spoločnosti ANTO CAR, s.r.o. (a následne k zmene názvu spoločnosti na BOGAL, s.r.o., k zmene sídla z Galanty do Michaloviec, k zmene spoločníka a konateľa z H. na nového spoločníka a konateľa S. R. s bydliskom v Rumunsku), pričom túto skutočnosť správcovi dane oznámil dožiadaný správca dane, t. j. Daňový úrad Trnava, pobočka Galanta v podaní zo dňa 03. 06. 2014 na základe dožiadania správcu dane zo dňa 05. 03. 2014 o preverenie skutočností v spoločnosti ANTO CAR, s.r.o.

50. Následne správca dane požiadal o preverenie spoločnosti BOGAL, s.r.o. (nástupca spoločnosti ANTO CAR, s.r.o. od 23. 05. 2014) Daňový úrad Košice, pobočka Michalovce, ktorý správcovi dane oznámil, že daňový subjekt BOGAL, s.r.o. je nekontaktný, na adrese svojho sídla zásielky nepreberá a miestnym zisťovaním na uvedenom sídle spoločnosti bolo zistené, že na adrese sídla sa nenachádza, nenachádza sa tam ani poštová schránka s jeho označením. Správca bytového domu DOMSPRÁV s.r.o. byty, teplo a iné služby potvrdil, že nemá vedomosť, že na adrese sídla spoločnosti by mala spoločnosť BOGAL, s.r.o. sídlo, resp. prenajaté priestory pre účely podnikania. Ďalej bolo zistené, že uvedená

spoločnosť podala posledné daňové priznanie k dani z príjmov právnických osôb v roku 2012 a k dani z pridanej hodnoty za marec 2014.

51. Za účelom zistenia skutkového stavu v súvislosti s deklarovanou dodávkou služieb spoločnosťou ANTO CAR, s.r.o. ako dodávateľom pre žalobcu ako odberateľa v zdaňovacom období september 2013, správca dane vykonal v potrebnom rozsahu dokazovanie, pričom v rámci daňovej kontroly zdaňovacieho obdobia október 2013 predvolal na pojednávanie (na deň 24. 09. 2014) i bývalého konateľa spoločnosti ANTO CAR, s.r.o. H. O., ktorý mal bezprostredne spolupracovať so žalobcom.

52. Ako vyplýva z rozhodnutia správcu dane a žalovaného, dňa 24. 09. 2014 správca dane vypočul bývalého konateľa spoločnosti ANTO CAR, s.r.o. (konateľ v čase realizovania obchodov so žalobcom) H., ktorý síce potvrdil obchody so žalobcom, ako i uzavretie zmlúv o nájme dopravného prostriedku, ale kópie zmlúv nemal k dispozícii, lebo ich odovzdal novému konateľovi, ktorého meno uviesť nevedel a nemal na neho žiadny kontakt. Svedok potvrdil vystavenie faktúry č. 20130805 zo dňa 02. 09. 2013 za prenájom motorových vozidiel i to, že spoločnosť uvedené vozidlá prenajímala žalobcovi, ale nevedel predložiť relevantné dôkazy o dodaní uvedených služieb. Na výzvu správcu dane svedok predložil zápisnicu z valného zhromaždenia spoločnosti ANTO CAR, s.r.o. zo dňa 14. 04. 2014, zmluvu o prevode obchodného podielu zo dňa 14. 04. 2014 a odovzdávací protokol dokumentácie spoločnosti zo dňa 23. 05. 2014.

53. Správcovi dane sa nepodarilo zabezpečiť potrebné dôkazy ani od súčasného konateľa spoločnosti BOGAL, s.r.o. S. S., ktorý sa na predvolanie správcu dane nedostavil. Správca dane následne požiadaval formou medzinárodnej výmeny informácií o pomoc rumunskú daňovú správcu, ktorá potvrdila, že na uvedenej adrese má S. R. bydlisko, ale v súčasnosti sa tam nezdržiava. Iná adresa, na ktorej by bol zastihnutý, nebola známa.

54. V kontrolovanom zdaňovacom období, t. j. v októbri 2013 bol konateľom spoločnosti ANTO CAR, s.r.o. H. O., ktorého sa správcovi dane podarilo vypočúť až potom, čo tento previedol svoj obchodný podiel. Správne poukazoval správca dane vo svojom rozhodnutí na skutočnosť, že konateľa spoločnosti chcel vypočúť už v priebehu daňovej kontroly zdaňovacieho obdobia november 2013 cestou dožiadaného Daňového úradu Trnava, pobočka Galanta, ale tento sa výsluchu vyhýbal, na predvolanie nereagoval a pojednávania sa nezúčastnil. Dôvodne potom správca dane získal pochybnosti o reálnom dodaní služieb žalobcovi na základe predloženej faktúry zo dňa 02. 09. 2013. I napriek tomu, že svedok H. O. v čase, kedy už nebol konateľom spoločnosti ANTO CAR, s.r.o. potvrdil vystavenie faktúry pre žalobcu za sledované zdaňovacie obdobie (október 2013), nemohol správca dane na uvedené tvrdenia bez predloženia relevantných dôkazov od deklarovaného dodávateľa prihliadnuť a považovať ich za preukázané. Doklady sa mali nachádzať u nového konateľa spoločnosti BOGAL, s.r.o., ktorý však bol nekontaktný a tiež nebolo možné preveriť spoločnosť BOGAL, s.r.o. (nástupca spoločnosti ANTO CAR, s.r.o.) v sídle spoločnosti, pretože dožiadaný daňový úrad zistil, že spoločnosť je na adrese sídla neznáma.

55. Zo strany deklarovaného dodávateľa žalobcu sa tak správcovi dane nepodarilo zabezpečiť žiadne dôkazy o reálnosti dodania služieb tak, ako boli uvedené na faktúre, na základe ktorej si žalobca uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty v zdaňovacom období október 2013. S poukazom na vyjadrenia bývalého konateľa spoločnosti ANTO CAR, s.r.o. a predložené listinné doklady, je i podľa názoru súdu dôvodné konštatovanie správcu dane a žalovaného o tom, že dodanie služieb (prenajatie vozidiel) žalobcovi podľa predloženej faktúry zo strany spoločnosti ANTO CAR, s.r.o. nebolo žiadnym spôsobom preukázané. Dodanie služieb nepreukázali ani konateľ spoločnosti ANTO CAR, s.r.o., ani právny nástupca uvedenej spoločnosti, t. j. spoločnosť BOGAL, s.r.o., ktorá bola pre správcu dane nekontaktná. Svedkovia, ktorí boli vypočutí správcom dane, sa vyjadrili len k tomu, že konatelia žalobcu používali vozidlá zn. BMW a AUDI, nevedeli uviesť ich evidenčné čísla, a ich výpoveď je z hľadiska dôkaznej sily bez právneho významu, pretože svedkovia nevedeli potvrdiť, či boli uvedené vozidlá predmetom nájmu od spoločnosti ANTO CAR, s.r.o. Výpovede svedkov o tom, že spoločnosť žalobcu využívala, resp. jej konatelia využívali motorové vozidlá určitej značky, bez uvedenia evidenčného čísla,

nemajú žiadnu vypovedaciu hodnotu. K tvrdeniam žalobcu o tom, že svedok nemá povinnosť preukazovať skutočnosť, o ktorých vypovedá, listinnými alebo inými dôkazmi, správny súd uvádza, že s takýmto tvrdením možno súhlasiť. Je potrebné poukázať na ust. § 26 ods. 7 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, teda na povinnosť každého, kto má písomnosti, listiny a iné veci, ktoré môžu byť dôkazom pri správe daní, tieto na výzvu správcu dane vydať alebo zapožičať. Pokiaľ si žalobca uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty z dodania služby, musel mať správca dane jednoznačne preukázané, že na strane dodávateľa služby vznikla daňová povinnosť, čo sa však v rámci dokazovania nepodarilo preukázať, pričom dôkazná povinnosť bola na strane žalobcu.

56. Predmetom fakturácie bolo dodanie služieb podľa faktúry vystavenej spoločnosťou ANTO CAR, s.r.o. ako dodávateľom v mesiaci september 2013 a na jej základe si žalobca uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty v mesiaci október 2013. V priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania sa však preukázalo, že deklarovaný dodávateľ žalobcu nevedel preukázať a ani nevedel doložiť dôkazy preukazujúce dodanie služieb faktúrových v mesiaci september 2013. Za danej situácie dôkazné bremeno preukázania zdaniteľných plnení zaťažuje žalobcu ako platiteľa. Právo na odpočítanie dane možno uplatniť len vo vzťahu ku skutočne splatným daniam, t. j. daniam zodpovedajúcim plneniu podliehajúcemu dani z pridanej hodnoty. Právo na odpočítanie dane sa nevzťahuje na daň, ktorá by mala byť splatná len z dôvodu jej uvedenia na faktúre, pričom uskutočnenie zdaniteľného plnenia je základnou podmienkou pre uplatnenie odpočítania dane. V prípade, ak zdaniteľné plnenie podľa faktúry nie je uskutočnené dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry, ako aj preukazovanie jej zaplatenia, nie sú predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov.

57. Správca dane v priebehu daňovej kontroly spochybnil žalobcom predložený listinný doklad (faktúru), ktorou preukazoval dodanie služieb spoločnosťou ANTO CAR, s.r.o. a bolo dôkaznou povinnosťou žalobcu preukázať, že ním deklarovaná obchodná transakcia sa uskutočnila podľa ním predložených listinných dokladov. V priebehu daňovej kontroly, vyrubovacieho konania a ani odvolacieho konania žalobca nepredložil (okrem faktúry a zmlúv) a ani neoznačil žiadny dôkaz preukazujúci dodanie služieb fakturovaných spoločnosťou ANTO CAR, s.r.o. napriek tomu, že táto dôkazná povinnosť bola jednoznačne na jeho strane, nakoľko si v mesiaci október 2013 uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty práve pri deklarovanej dodávke služieb od tejto spoločnosti.

58. K námietke žalobcu, že nebol upovedomený o výsluchu svedka T. I. X. (zástupca spoločnosti PREMIUM Support s. r. o. a svedkyne N. (zástupkyne spoločnosti CAESAR CAR a.s.) správny súd uvádza, že v administratívnom spise sa nenachádzajú doručky preukazujúce, že bol žalobca o výsluchoch upovedomený. Uvedené zápisnice o ústnom pojednávaní boli vykonané dožiadaným daňovým úradom, čo však nie je dôvod na to, aby daňový subjekt, ktorého sa daňová kontrola týka, nebol upovedomený o výsluchu svedkov. Napriek tomu správny súd má za to, že v dôsledku toho, že žalobca nebol upovedomený o výsluchu uvedených svedkov, nemala táto skutočnosť vplyv na zákonnosť rozhodnutia. Svedok T. I. X. sa vyjadroval len všeobecne o fungovaní spoločnosti PREMIUM Support s. r. o. a k jej obchodnému majetku, pričom žiadnym spôsobom sa nevyjadroval k vzťahom so žalobcom. Svedkyňa N. T. U. sa vyjadrila k vozidlu, ktoré malo byť predmetom dodania služieb žalobcovi a uviedla, komu bolo v rámci spoločnosti vozidlo zverené a kto s ním mohol disponovať. Tiež nebolo obsahom jej výpovede vyjadrenie, ktoré by sa bezprostredne týkalo dodania služby žalobcovi. Súd je toho názoru, že na zistený skutkový stav by nemalo vplyv, ak by sa žalobcovi umožnilo klásť otázky týmto svedkom, nakoľko ani jeden zo svedkov nevypovedal o obchodných vzťahoch týkajúcich sa žalobcu a spoločnosti ANTO CAR, s.r.o. Uvedený postup dožiadaného daňového úradu za daných okolností nemohol mať vplyv na zákonnosť vydaných rozhodnutí daňových orgánov. Správca dane na základe informácií, ktoré získal od svedkyne N. U., vypočul predsedu predstavenstva spoločnosti CAESAR CAR a. s., ktorá bola vlastníkom uvedeného vozidla i osobu, ktorej bolo v kontrolovanom zdaňovacom období vozidlo zverené (L. G.), i jej priateľa (Y. A.), ktorému dala vozidlo do dispozície, ktorých výpovedí sa už konateľ žalobcu, resp. jeho splnomocnený zástupca zúčastnili. Je treba zdôrazniť, že žalobcovi bolo umožnené nahliadnuť do všetkých listín tvoriacich

podklad rozhodnutia správcu dane, vrátane zápisníc, dožiadaní, žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií a odpovedí na ne. Žalobca mal možnosť vyjadriť sa ku všetkým skutočnostiam zisteným pri daňovej kontrole, ktoré boli zhrnuté v protokole z daňovej kontroly a navrhnúť dôkazy na preukázanie svojich tvrdení, a to aj vo vyrubovacom konaní. V spoločnosti JPZ, s.r.o. v konkurze bolo vykonané miestne zisťovanie, a nebolo povinnosťou príslušného správcu dane upovedomiť o tomto úkone žalobcu. Vozidlo, ktorého držiteľom mala byť uvedená spoločnosť však ani nebolo predmetom fakturácie v zdaňovacom období september 2013.

59. Správny súd sa nestotožnil ani s názorom žalobcu, že nebolo jeho povinnosťou preverovať si, akým spôsobom spoločnosť ANTO CAR, s.r.o. nadobudla motorové vozidlá, či je ich vlastníkom, nájomcom, podnájomcom, alebo sú predmetom leasingového vzťahu, alebo ich má zapožičané bezplatne a od koho. Naopak, aj pre možné negatívne následky neuznania odpočítania dane z pridanej hodnoty, mal žalobca povinnosť preveriť si, či a na základe akého právneho titulu je spoločnosť ANTO CAR, s.r.o. oprávnená dať vozidlá do podnájmu inému subjektu, čo bolo možné overiť si aj z evidencie vozidiel, resp. z technického preukazu jednotlivých vozidiel. Pokiaľ tak neurobil, dostal sa do dôkaznej núdze a to i preto, že pri svojej podnikateľskej činnosti nepostupoval dostatočne obozretne.

60. Žalobca v podanej žalobe namietal i postup správcu dane a v jeho dôsledku porušenie ust. § 46 ods. 5 daňového poriadku, teda že správca dane nadobudol pochybnosti o daňovej transakcii a nevyzval ho k odstráneniu týchto pochybností, a to v čase pred doručením protokolu z daňovej kontroly. V administratívnom spise sa nachádza podanie správcu dane zo dňa 02. 07. 2015 s označením „Oboznámenie“, v ktorom oboznámil žalobcu s výsledkami vykonaného dokazovania (okrem iného i za zdaňovacie obdobie október 2013), z ktorého je zrejmé, že správca dane má pochybnosti o obchodnej transakcii. V predmetnom oboznámení je vyslovene uvedené, že nebolo na základe dokazovania (ktoré je podrobne popísané) preukázané, že služby deklarované na faktúre boli skutočne dodané, lebo samotná existencia faktúry a jej zaúčtovanie v súlade so zásadami účtovníctva, ešte nezakladá podmienku možnosti uplatnenia práva na odpočítane dane. Nie je pravdivé tvrdenie žalobcu, že o pochybnostiach sa dozvedel až z protokolu z daňovej kontroly, ktorý bol spísaný dňa 13. 08. 2015, pričom uvedené oboznámenie mu predchádzalo (02. 07. 2015). V závere uvedeného podania správcu dane vyzval žalobcu, aby v prípade, ak má dôkazy týkajúce sa predbežných výsledkov daňovej kontroly, tieto predložil v lehote 15 dní odo dňa doručenia oznámenia. Uvedenú námietku preto správny súd považuje za nedôvodnú, lebo mal preukázané, že správca dane si povinnosť oboznámiť žalobcu o vzniknutých pochybnostiach, ako i povinnosť vyzvať ho k ich odstráneniu splnil.

61. Námietku žalobcu, týkajúcu sa zamestnanca správcu dane N. L., považoval správny súd za nedôvodnú. V prípade, ak žalobca disponoval informáciami, že N. L. môže byť vo veci daňovej kontroly u žalobcu zaujatý, mohol využiť svoje právo v zmysle ust. § 60 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov a vzniesť námietku zaujatosti v priebehu daňovej kontroly. Žalobca tak neurobil a pokiaľ bol Ing. Plesnivý na základe vlastného podnetu vylúčený z daňového konania u žalobcu po ukončení daňovej kontroly, z tohto nemožno vyvodiť záver o jeho zaujatosti vo vzťahu k žalobcovi. V tejto súvislosti súd poukazuje in a podanie žalobcu zo dňa 31. 10. 2018 adresované súdu a na jeho prílohu, ktorou je tlačová správa finančnej správy zo dňa 24. 09. 2018. Tvrdenia žalobcu o tom, že mohol byť zaujatý od počiatku daňovej kontroly, sú len v rovine špekulácií žalobcu a nemajú žiadnu oporu v administratívnom spise.

62. K ďalšej námietke žalobcu, týkajúcej sa skutočnosti, že mu správcom dane nebolo umožnené nahliadnuť do správy z Daňového úradu Galanta, ktorá sa mala týkať dokladov priebežne predkladaných H. O.O. (konateľ spoločnosti ANTO CAR, s.r.o.) uvedenému daňovému úradu, správny súd uviedol, že ju považuje za nedôvodnú. Pokiaľ správa z Daňového úradu Galanta neobsahovala listiny, ktoré sa týkali žalobcu, ale doklady týkajúce sa iných daňových subjektov, bol správca dane povinný zachovať o ich obsahu daňové tajomstvo, čo mu vyplýva z ust. § 11 daňového poriadku.

63. Za celkom nedôvodnú považoval správny súd námietku žalobcu týkajúcu sa formy spisu, ktorý mu mal správca dane predložiť za účelom jeho nahliadnutia. Podstatná je skutočnosť, že mu bol predložený

kompletný spis a že sa mohol oboznámiť s výsledkami vykonaného dokazovania v rámci daňovej kontroly i vyrubovacieho konania, čo vyplýva z administratívneho spisu. Nie je zrejmé, akým spôsobom mali byť dotknuté práva žalobcu tým, že mu nebol predložený žurnalizovaný spis. Rovnako tak súd považoval za nedôvodné námietky týkajúce sa toho, že správca dane viedol spis ku každému zdaňovaciemu obdobiu zvlášť, ak za príslušné zdaňovacie obdobie vydal i samostatné rozhodnutia, proti ktorým podal žalobca odvolanie a následne správne žaloby proti rozhodnutiam žalovaného, ktorými boli jeho odvolania zamietnuté.

64. Za danej dôkaznej situácie potom treba prisvedčiť tvrdeniu správcu dane a žalovaného, že žalobca nepreukázal ním deklarovajú obchodnú transakciu (dodanie služieb od spoločnosti ANTO CAR, s.r.o.) podľa predloženej faktúry. S poukazom na výsledky dokazovania vykonaného správcom dane bol i súd toho názoru, že žalobcom deklarovanej dodávateľovi nemohla vzniknúť daňová povinnosť na dani z pridanej hodnoty, a preto nemohlo ani žalobcovi vzniknúť právo na odpočítanie tejto dane. V tejto súvislosti súd poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR zo dňa 28. 06. 2012 v konaní pod sp. zn. 5Sžf/63/2011 ako i na ďalší jeho rozsudok zo dňa 23. 06. 2010 v konaní pod sp. zn. 2Sžf/4/2009 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky zo dňa 23. 02. 2011 v konaní pod sp. zn. III. ÚS 78/2011.

65. Dôležitou právnou otázkou v tomto konaní bolo posúdenie miery zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom vyplývajúcim z ust. § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, keď z vykonaného dokazovania správca dane vyvodil správny právny záver, že žalobca nepreukázal zákonnosť uplatneného odpočítania dane pri deklarovanej dodávke služieb od spoločnosti ANTO CAR, s.r.o.. Dôkazné bremeno bolo jednoznačne na strane žalobcu, nakoľko skutočnosti vymedzené v ust. § 49 ods. 2 písm. a/ a v ust. § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov tvoria dôkazné bremeno daňového subjektu. Z uvedených ustanovení však nemožno vyvodit' dôkazné bremeno žalobcu na právne vzťahy týkajúce sa jeho dodávateľa. Tu je však potrebné zdôrazniť, že žalobca bol priamo účastný ním deklarovanej zdaniteľnej plnenia (dodávky služieb) ako odberateľ a takýto subjekt nemá možnosť obhajovať sa nemožnosťou dosahu a preverenia zákonom vyžadovaných náležitostí, vyplývajúcich z danej obchodnej transakcie a bolo jeho povinnosťou zachovať zákonnosť tohto postupu, ako aj zabezpečiť potrebné podklady na preukázanie oprávnenosti uplatnenia dane z pridanej hodnoty (rozsudok Najvyššieho súdu zo dňa 29. 02. 2016 v konaní pod sp. zn. 5Sžf/94/2014).

66. Vo vzťahu k argumentácii žalobcu ohľadne zaťaženia dôkazným bremenom správny súd zdôraznil, že žalobca okrem faktúry, zmlúv o nájme dopravného prostriedku nepredložil také relevantné dôkazy, ktorými by odstránil pochybnosti o dodaní služieb podľa faktúry zo dňa 02. 09. 2013, a preto neboli splnené podmienky na presun dôkazného bremena zo žalobcu na správcu dane. Prenos dôkaznej povinnosti z daňového subjektu na správcu dane je výnimkou, ktorá je ustáľovaná judikatúrou vnútroštátnych súdov na základe judikatúry Súdneho dvora Európskej únie. V tejto súvislosti správny súd poukázal na uznesenie Ústavného súdu SR č. k. I. ÚS 269/2014-13 zo dňa 04. 06. 2014, v ktorom konštatoval, že dôkazné bremeno pri dokazovaní v daňovom konaní vo väčšej miere spočíva na daňovom subjekte. Správca dane preukazuje najmä existenciu skutočností rozhodujúcich pre určenie výšky dane, daňový subjekt preukazuje pravdivosť údajov uvedených v daňovom priznaní a iných podaní, dokladov a výpovedí ovplyvňujúcich priebeh daňového konania.

67. Bolo povinnosťou žalobcu v prípade, ak si uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty pri dodávke služby, ktorú mu mal podľa predloženej faktúry dodať deklarovateľ, t.j. spoločnosť ANTO CAR, s.r.o., aby preukázal, že služba mu boli dodaná práve dodávateľom uvedeným na faktúre, a taktiež, aby preukázal skutočné vykonanie a dodanie služby zo strany ním deklarovanej dodávateľ. Je povinnosťou každej zmluvnej strany, aby sa pri úprave obchodných vzťahov odstránilo všetko, čo by mohlo viesť k vzniku rozporov, pričom toto zahŕňa i povinnosť overiť si informácie a skutočnosti ohľadne obchodného partnera ako i osoby (fyzickej alebo právnickej), ktorá službu dodala. Žalobca si zrejme tieto informácie neoveril dostatočne, a preto je možné dôvodne pochybovať, či mu fakturovanú službu (podnájom dvoch vozidiel v mesiaci september 2013) reálne dodal ním tvrdý dodávateľ a

platiteľ dane z pridanej hodnoty a či faktúra zo dňa 02. 09. 2013, pri ktorej si uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty, bola vôbec vystavená platiteľom tejto dane. Jednoznačne však treba pričítať na ťarchu žalobcu tú skutočnosť, že si dostatočne neoveroval, či ním deklarovaný dodávateľ služby je oprávnený disponovať jednotlivými vozidlami v takom rozsahu, ako vyplýva z predložených zmlúv o nájme dopravného prostriedku. Overovanie si obchodných partnerov nie je povinnosťou daňového subjektu, ale v prípade, ak si daňový subjekt uplatňuje nároky vo vzťahu k štátnemu rozpočtu, napr. uplatnenie si nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, musí byť schopný preukázať reálnosť deklarovaného obchodu a v prípade nepreverení si obchodného partnera sa dostáva do dôkaznej núdze, ako to bolo v tomto prípade, keď žalobca nevedel preukázať reálne naplnenie deklarovaného obchodu medzi ním a deklarovaným dodávateľom služby. Uskutočnenie zdaniteľných plnení je ekonomickou činnosťou pod kontrolou daňového subjektu a odpočítanie dane z pridanej hodnoty nenastáva ex lege podľa ust. § 49 ods. 1, 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, ale je iba právom platiteľa tejto dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou daňového subjektu, ktorý je platiteľom dane. Daň z pridanej hodnoty je ľahko zneužiteľná, preto každý subjekt pri svojom podnikaní musí byť dostatočne predvídavý a obozretný, aby reálny obsah faktúr mohol preukázať aj inými dôkazmi pred daňovými orgánmi, čo žalobca nesporne nepreukázal. Daňový subjekt ako podnikateľ koná vo vlastnom mene a na vlastnú zodpovednosť. Ak má teda preukázať zodpovedný prístup, mal by sa snažiť vo vlastnom záujme, v reálnom čase uskutočňovania obchodu získavať dôkazy o tom, že bol uskutočnený, aby o jeho realizácii v budúcnosti nemohli vzniknúť akékoľvek pochybnosti (rozsudok Najvyššieho súdu SR v konaní pod sp. zn. 5Sžf 66/2016 zo dňa 31. 05. 2018).

68. Správny súd poukázal na skutočnosť, že spoločnosť ANTO CAR, s.r.o. ako dodávateľ fakturovala žalobcovi ako odberateľovi faktúrou č. 20130805 zo dňa 02. 09. 2013 i podnájom motorového vozidla BMW 740d xDrive s evidenčným číslom X. Vykonaným dokazovaním bolo preukázané, že evidenčné číslo X. bolo pridelené motorovému vozidlu CITROEN C4 PICASSO, ktorého vlastníkom je od roku 2011 T. K.. Uvedené je tiež dôkazom o tom, že žalobca k výkonu svojej podnikateľskej činnosti nepristupoval s náležitou opatrnosťou a nepreveril si ani typ, značku a evidenčné číslo vozidla, za podnájom ktorého mal platiť. Nezrovnalosti na faktúre zo dňa 02. 09. 2013 museli byť žalobcovi zrejmé už z exkluzívnej zmluvy zo dňa 01. 04. 2013, na ktorej je uvedené evidenčné číslo vozidla BMW 740d xDrive X. XXXDJ ako i z dokladov, ktoré mu musel nájomca odovzdať spolu s vozidlom v zmysle zmluvy.

69. Uviedol, že je právom a povinnosťou správcu dane preveriť hodnovernosť žalobcom predložených dokladov. O výsledkoch tohto preverovania (vykonaného dokazovania) bol konateľ žalobcu, resp. splnomocnený zástupca žalobcu správcom dane podrobne oboznamovaný v podaní zo dňa 02. 07. 2015 a mal možnosť sa k nim vyjadrovať, čo žalobca i využil. Taktiež správca dane podrobne oboznámil i s výsledkami dokazovania vo vyrubovacom konaní. Je potrebné zdôrazniť, že v daňovom konaní správca dane nevyhľadáva dôkazy za kontrolovaný daňový subjekt, pretože ich označenie, resp. predloženie tvorí dôkaznú povinnosť daňového subjektu, nakoľko daňové konanie je ovládané zásadou prejednávacomu, nie vyhľadávacomu. Povinnosťou správcu dane je zväziť vykonanie navrhovaného dôkazu, resp. navrhovaný dôkaz vykonať, alebo zdôvodniť, prečo vykonanie navrhovaného dôkazu považuje s poukazom na poznatky získané v priebehu daňovej kontroly za irelevantné. Správny súd považuje v tejto súvislosti uvádzať, že zásada materiálnej pravdy, ovládajúca daňové konanie, nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadom ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností. Preto je na správcovi dane vykonávaným dokazovaním 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 skutočnosť a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už správca dane získal v rámci správy daní a v priebehu konania.

70. V podanej žalobe žalobca uvádzal niektoré rozhodnutia Najvyššieho súdu SR, pričom z nich i citoval, ale bez toho, aby preukazoval, v čom je zhoda skutkového stavu v predmetnej veci so skutkovým stavom v ním uvádzaných rozhodnutiach. Súd bol toho názoru, že žalobca si nesprávne vysvetľuje

závery týchto rozsudkov na jeho obchodnú transakciu s deklaroványm dodávateľom a navyiac, ani neuviedol, v ktorých bodoch by bolo možné závery týchto rozsudkov aplikovať na jeho obchodný prípad podľa predloženej faktúry a v kontrolovanom zdaniteľnom období. Dôkazné bremeno bolo jednoznačne na strane žalobcu, pričom v tejto súvislosti žalobca poukazoval na rozsudok Najvyššieho súdu SR zo dňa 15. 03. 2011 v konaní pod sp. zn. 3Sžf1/2011. Tu je však potrebné zdôrazniť, že žalobca bol priamo účastný ním deklarovaneho zdaniteľného plnenia ako odberateľ a takýto subjekt nemá možnosť obhajovať sa nemožnosťou dosahu a preverenia zákonom vyžadovaných náležitostí, vyplývajúcich z danej obchodnej transakcie a bolo jeho povinnosťou zachovať zákonnosť tohto postupu, ako aj zabezpečiť potrebné podklady na preukázanie oprávnenosti uplatnenia odpočtu dane z pridanej hodnoty.

71. Súdny dvor EÚ 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 dani z pridanej hodnoty, 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 EÚ vo svojej judikatúre pripúšťa, že 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 uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode - rozsudky Súdneho dvora EÚ vo veciach napr. Teleos plc. a spol. (C-409/04), Vlaamse Oliemaatschappij NV (C- 99/10). V tomto smere dôkazná povinnosť v daňovom konaní jednoznačne spočíva na daňovom subjekte - žalobcovi, ktorému daňové orgány poskytli dostatok priestoru, aby svoje tvrdenia a dôvodnosť odpočtu dane z pridanej hodnoty i preukázal (nielen formálnymi dokladmi), čo žalobca neurobil, keď si napr. žiadnym spôsobom nepreveril, či je jeho dodávateľ služieb - nájmu motorových vozidiel oprávnený nimi disponovať a na základe čoho. Bolo potrebné, aby sám žalobca preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia s odbornou starostlivosťou vyplývajúcou z jeho podnikateľskej činnosti, aby zabránil tomu, že reálne uskutočnenie zdaniteľných obchodov bude spochybnené. Určenie opatrení, ktoré možno v tom ktorom prípade požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností toho ktorého prípadu vo veci samej (rozsudok SD EÚ v spojených veciach Mahagében kft. a Pétér Dávid č. C-80/11 a C-142/11). V priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania bolo nepochybne preukázané, že žalobca neprijal žiadne takéto opatrenia, napriek tomu, že si to charakter zdaniteľného plnenia vyžadoval. Nie je úlohou správcu dane, aby v rámci prebiehajúcej daňovej kontroly inštruoval kontrolovaný daňový subjekt, akými konkrétnymi dôkaznými prostriedkami má disponovať, resp. aké konkrétne dôkazné prostriedky si mal zabezpečiť, aby mu bolo možné uznať uplatnené odpočítanie dane z pridanej hodnoty.

72. S poukazom na uvedené súd dospel k záveru, že správca dane postupoval správne a v zmysle zákona, keď žalobcovi rozhodnutím zo dňa 27. 11. 2017 vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2013 v sume 4.800,- eur (daň vyrubená žalobcom v daňovom priznaní v sume 360,86 eur, daň zistená správcou dane vo vyrubovacom konaní v sume 5.160,86 eur). Správne postupoval i žalovaný, keď rozhodnutie správcu dane zo dňa 27. 11. 2017 potvrdil podľa ust. § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov. Z obsahu preloženého administratívneho spisu vyplýva, že daňové orgány zistili skutkový stav správne a v dostatočnom rozsahu tak, aby bolo možné na jeho základe v zmysle zákona rozhodnúť.

73. Žalovaný riadne odôvodnil svoje rozhodnutie v ústavnom a zákonom procesnoprávnom a hmotnoprávnom rámci.

74. O trovách konania správny súd rozhodol tak, že žalovanému, ktorý mal v konaní plný úspech (súd žalobu zamietol) nepriznal náhradu trov konania, a to s poukazom na ust. § 168 SSP, nakoľko zo súdneho spisu nevyplýva, že by žalovanému v súvislosti s predmetným konaním trovy konania vznikli.

II. Kasačná sťažnosť, vyjadrenia

75. Sťažovateľ podal v zastúpení advokátom včas kasačnú sťažnosť a navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie, alebo aby zmenil rozsudok krajského súdu tak, že ruší rozhodnutie žalovaného a vec mu vracia na ďalšie konanie a priznal sťažovateľovi úplnú náhradu trov konania voči žalovanému. Namietal, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci a nesprávnym procesným postupom mu bolo porušené právo na spravodlivý proces. Uviedol, že krajský súd sa nezaoberal námietkou, že správca dane vykonával kontrolu súčasne vo vzťahu k DPH a dane z príjmov právnickej osoby za rok 2013 a teda treba prihliadať na dôkazy a tvrdenia, ktoré predkladal vo všetkých zdaňovacích obdobiach. Namietal, že krajský súd sa dostatočne nezaoberal účasťou daňového kontrolóra na daňovej kontrole a v tejto súvislosti poukázal na to, že sa sám vylúčil z kontroly za november 2013 a vznesenú námietku zaujatosti, pričom uviedol, že je potrebné zaoberať sa tým, či dôvod jeho vylúčenia netrval už v čase výkonu kontroly. Namietal, že neboli upovedomení o výsluchu svedkov a nemali možnosť klásť im otázky. Krajský súd sa nevysporiadal s ostatnými dôkazmi, ktoré boli predložené, pričom ide o faktúry z autoservisu, knihy jász a doklady o čerpaní pohonných hmôt (ďalej aj len „PHM“). Ďalej uviedol, že neboli náležite zohľadnené výpovede svedkov, ktorí vedeli popísať farbu vozidiel, ako aj počiatočné písmená okresu, uvedeného na ŠPZ a ani výpoveď L., ktorý vedel popísať podrobnosti ohľadom vozidla, na ktorom jazdil a dokonca dostal pokutu. Sťažovateľ namieta, že mu bol predložený nežurnalizovaný spis a nevedel posúdiť jeho kompletnosť, pričom v spise chýbali jeho návrhy a podania. Uviedol, že predložil dôkazy, preukazujúce, že motorové vozidlá mu boli riadne dodané, pričom tieto využíval na svoju podnikateľskú činnosť a za toto užívanie riadne zaplatil. V nadväznosti na uvedené je presvedčený, že splnil zákonom stanovené podmienky na uznanie nároku na odpočet DPH.

76. Ku kasačnej sťažnosti sa žalovaný písomne nevyjadril.

III. Konanie pred kasačným súdom

77. Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti v zmysle § 440 SSP, kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia 25.11.2020 bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 137 ods. 2 a 3 SSP) a kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú podľa § 461 SSP zamietol.

78. Preskúmaním veci kasačný súd zistil, že kľúčovou otázkou pre posúdenie veci je preukázanie naplnenia podmienok pre uplatnenie si odpočtu DPH a s tým súvisiace unesenie dôkazného bremena zo strany sťažovateľa.

79. Kasačný súd má za preukázaný skutkový stav zistený daňovými orgánmi. Z odôvodnení daňových orgánov, ako aj krajského súdu je zrejmé, že vo vzťahu k odpočtu DPH sťažovateľ nepredložil dôkazy, ktoré by hodnoverným a nespochybniteľným spôsobom preukazovali, že deklarované vozidlá, ktorých podnájom bol predmetom faktúry by reálne využíval na účely svojej podnikateľskej činnosti. Taktiež sa v rámci preverovania dodávateľa nepreukázalo reálne dodanie predmetných vozidiel zo strany deklarovaného dodávateľa, najmä z dôvodu, že bolo spochybnené, či bol dodávateľ vôbec oprávnený k poskytnutiu dotknutých vozidiel. Sťažovateľ predložil faktúru, avšak táto ešte sama o sebe nepreukazuje splnenie podmienok pre uplatnenie si odpočtu DPH, uvedených v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. Daňový subjekt je totiž na účely takého preukázania povinný okrem predloženia formálnych dokladov preukázať aj, že deklarované zdaniteľné obchody sa aj reálne uskutočnili. Bolo teda potrebné preukázať reálne dodanie služieb a, že tieto boli dodané deklarovaným dodávateľom. Sťažovateľ predložil faktúru od dodávateľa, predmetom ktorej bol podnájom motorových vozidiel. Z označenia služby ako „podnájom“ je možné predpokladať, že dodávateľ nebol vlastníkom vozidiel, čo sa následne aj potvrdilo, keďže vlastníkom boli iné spoločnosti. Z vykonaného dokazovania

vyplývalo, že dodávateľ navyše nebol oprávnený nakladať s vozidlami, spôsobom deklarovaným v ním vystavenej faktúre pre žalobcu, keďže nemal so skutočnými vlastníkmi áut uzatvorenú žiadnu zmluvu, ktorej predmetom by bol nájom, alebo pôžička dotknutých vozidiel.

80. Sťažovateľ argumentoval predložením faktúry z autoservisu, knihou jász a faktúrami na PHM. Vo vzťahu k dokladom o čerpaní PHM treba uviesť, že tieto neobsahujú zmienku o konkrétnom vozidle, pre ktoré boli zadovážené a kniha jász je dokladom rovnakej povahy ako v prípade faktúry, keďže je možné technicky vyhotoviť takýto doklad pre akékoľvek vozidlo. Keďže faktúra k autoservisu sa týka iného vozidla (zn. AUDI, evidenčné číslo: Z. XXX CP), tak ju možno hodnotiť ako bezpredmetnú na prejednávanej veci. Predmetné doklady však nepreukazujú skutočnosť, že predmetné vozidlá boli prenajaté od dodávateľa. Preto na uvedené treba prihliadať ako na dôkazy, avšak vzhľadom na ich charakter ich možno označiť „len“ ako podporné. Sami o sebe tak nie sú takými dôkazmi s takou dôkaznou hodnotou, na podklade ktorej by bolo možné bez ďalšieho konštatovať, že sťažovateľovi sa podarilo preukázať, že deklarované vozidlá, ktorých podnájom bol predmetom faktúry od dodávateľa by reálne využíval na účely svojej podnikateľskej činnosti. Toto jednoznačne nepreukázali ani výpovede svedkov, nakoľko tí nevedeli špecifikovať evidenčné čísla vozidiel. Ani výpoveď p. Múdreho nepredstavuje dôkaz, na podklade ktorého možno spoľahlivo zistiť, že predmetné motorové vozidlo bolo využívané na podnikateľské účely a, že bolo dodané zo strany dodávateľa.

81. V prejednávanej veci nebolo dostatočne preukázané ani, že služby boli dodané deklarovaným dodávateľom. V tejto súvislosti je v prvom rade potrebné poukázať na efekt tzv. miznúceho obchodníka, kedy pôvodný konateľ dodávateľa bol nekontaktný a opakovane nepredložil doklady, o ktorého ho výzvou žiadal správca dane. Následne dodávateľ zmenil obchodné meno, sídlo i konateľa, ktorý bol pôvodom z Rumunska. Aj nový konateľ bol nekontaktný, pričom predloženie vyžiadanych dokladov ani vyjadrenie tohto konateľa sa nepodarilo realizovať ani prostredníctvom MVI. Tvrdenia sťažovateľa v súvislosti s preukazovaním reálneho uskutočnenia zdaniteľného plnenia teda nebolo možné overiť ani u jeho dodávateľa.

82. Pri osobe dodávateľa možno v kontexte skutkových zistení poukázať aj na komplikovanosť prepojení v skúmanom obchodnom reťazci. V prípade vozidla ev. č.: X. je vlastníkom spoločnosť CAESAR CAR a. s. Vozidlo mala pridelené na používanie člena predstavenstva p. G.. L. A., ktorý bol druhom L. mal vozidlo ev. č: X. XXXDJ požičať konateľovi dodávateľa p. O.. Pán A. bol spoluzakladateľom CEASAR CAR a.s. a jeho spoločnosť MIRA CAR, s.r.o. v nej vlastnila 30 % podiel. Z výpovede člena predstavenstva CEASAR CAR a.s. p. Pračka vyplývalo, že p. Tóth neskôr ako nový majiteľ prevzal spoločnosť MIRA CAR, s.r.o.

83. Pochybnosti vznikajú aj pri vozidle zn. AUDI A7 ev. č.: J., ktorého držiteľom bola spoločnosť STAVBA TRADE, s.r.o., ktorá mala rovnakého konateľa ako MIRA CAR, s.r.o.- p. T., ktorý bol nekontaktný a nepodarilo sa zabezpečiť jeho účasť ani prostredníctvom žiadosti o predvedenie. Z uvedeného je zrejmé, že ide o obchodný reťazec, ktorý sa javí ako prinajmenšom „zahmlený“, čo obvykle má za následok snahu o sťaženie overovania správnosti výšky priznanej daňovej povinnosti a uplatnených nárokov na odpočet dane. Sťažovateľ ako daňový subjekt síce v danom prípade nedisponuje právnymi prostriedkami na náležité sledovanie obchodných aktivít svojho dodávateľa, ale musí pri vstupe do obchodných vzťahov dodržiavať štandardnú odbornú starostlivosť. Táto spočíva v tom, že si v prípade prenájmu motorového vozidla overí, či je dodávateľ oprávnený vôbec disponovať s motorovým vozidlom a prípadne ho dať tretej osobe do nájmu. Takéto overenie nemožno považovať za úkon, ktorý by sťažovateľa neprímerane zaťažoval, keďže predmetné informácie si môže overiť v osvedčení o evidencii vozidla, prípadne môže požiadať dodávateľa o zmluvu, či iný doklad preukazujúci jeho oprávnenie nakladať s predmetnými motorovými vozidlami.

84. Vzhľadom na vyššie uvedené a najmä skutočnosť, že z vykonaného dokazovania vyplýva, že dodávateľ v rozhodnom čase nedisponoval vozidlami, ktorých podnájom mal byť predmetom zdaniteľného plnenia, je objektívne spochybnený reálny základ zdaniteľného plnenia priamo medzi deklarovaným dodávateľom a sťažovateľom. Nebolo preukázané splnenie podmienok na uplatnenie si

nároku na odpočet DPH podľa zákona o DPH, pretože sťažovateľ neunesol dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu reálneho uskutočnenia zdaniteľného plnenia.

85. Pre úplnosť treba uviesť, že sťažovateľove ostatné námietky najmä procesného charakteru sú neopodstatnené. V prípade námietky súvisiacej s účasťou daňového kontrolóra na daňovej kontrole sa kasačný súd plne stotožňuje s odôvodnením rozsudku krajského súdu v bode 79, podľa ktorého pokiaľ žalobca disponoval informáciami, že daňový kontrolór môže byť zaujatý, mohol využiť svoje právo podľa § 60 daňového poriadku a vzniesť námietku zaujatosti už v priebehu daňovej kontroly, nie po jej ukončení. Tvrdenie, že mohol byť zaujatý od počiatku sú len v rovine špekulácií a nemajú oporu v administratívnom spise. Obdobne vo vzťahu k námietke, že sťažovateľ nebol upovedomený o výsluchu konkrétnych svedkov a nemal možnosť klásť im otázky sa kasačný súd stotožňuje s odôvodnením rozsudku krajského súdu v bode 76, že táto skutočnosť nemala vplyv na zákonnosť rozhodnutia, keďže išlo o výpovede týkajúce sa najmä všeobecných skutočností o pôsobení spoločností, ktoré boli vlastníkami vozidiel, avšak nie skutočností ohľadom vozidiel samotných. Vo vzťahu k námietke smerujúcej k tomu, že spis nebol žurnalizovaný kasačný súd uvádza, že žalobca síce túto odôvodňoval pochybnosťami o možnej manipulácii, nakoľko tvrdil, že v spise chýbali jeho vyjadrenia a podania, avšak o ktoré malo konkrétne ísť nešpecifikoval a tak nie je zrejmé, či by tieto vôbec mali význam pre posúdenie veci a či naozaj v spise absentovali. Uvedená námietka je len všeobecným tvrdením, na ktorého preukázanie žalobca neuviedol žiadne relevantné skutočnosti. Skutočnosť, že bol sťažovateľovi pri nahliadaní do administratívneho spisu predložený spis, ktorý obsahoval voľné listiny očíslované ceruzkou samo o sebe nenapovedá, že by malo ísť o nekompletný spis. Zžurnalizačia spisu je napokon tvorená samotným obsahom spisu, pričom kasačný súd konštatuje samotným prieskumom spisu, že tento nie je neúplný, nachádzajú sa v ňom listiny a dôkazy, z ktorých správne orgány vychádzali a podľa ktorých v konaní postupovali a teda obsahuje všetky podklady, ktoré boli relevantné a mali vplyv na prejednávajúcu vec. V tomto smere treba všeobecne zdôrazniť, že pri posudzovaní úplnosti administratívneho spisu je potrebné prihliadať aj na preukázateľný hoci aj len potenciálny vplyv určitej absentujúcej listiny alebo iného podkladu na prejednávajúcu vec. Z námietky sťažovateľa však toto nie je zrejmé a kasačný súd v tomto smere nespozoroval pochybenie.

86. O trovách kasačného konania rozhodol podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s ustanoveniami § 167 ods. 1 a § 175 ods. 1 SSP tak, že sťažovateľovi nepriznal náhradu trov kasačného konania z dôvodu neúspechu v kasačnom konaní a žalovanému nárok na náhradu trov konania zo zákona nevyplýva.

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

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu opravný prostriedok nie je prípustný.