

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 3Sžfk/32/2017
Identifikačné číslo spisu: 4015200772
Dátum vydania rozhodnutia: 30.05.2018
Meno a priezvisko: JUDr. Ivan Rumana
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:4015200772.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a z členiek senátu JUDr. Sone Langovej a JUDr. Moniky Valašikovej PhD. v právnej veci sťažovateľa (pôvodne žalobca): Lanfer, s. r. o., Hlavná 137/67, Veľké Ripňany - Behynce, IČO : 36 772 283, zastúpený: Advokátska kancelária JUDr. Slávik a partneri, s.r.o., nám. M. R. Štefánika 3, Topoľčany, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 821582/2015 zo dňa 10.06.2015, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/157/2015-81 zo dňa 30. novembra 2016, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/157/2015-81 zo dňa 30. novembra 2016 z a m i e t a.

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

Odôvodnenie

1. Krajský súd v Nitre (ďalej v texte rozsudku len „krajský súd“) rozsudkom č. k. 11S/157/2015-81 zo dňa 30. novembra 2016 podľa ust. § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. v znení neskorších predpisov Správny súdny poriadok (ďalej len „S. s. p.“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného č. 821582/2015 zo dňa 10.06.2015, ktorým žalovaný podľa ust. § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) potvrdil odvolaním napadnuté rozhodnutie Daňového úradu Nitra (ďalej len „správca dane“) č. 9414401/5/5271457/2014 zo dňa 02.12.2014. Prvostupňovým rozhodnutím správca dane podľa § 68 ods. 5 a 6 daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 6548,30 eur a neuznal mu uplatnený nadmerný odpočet uplatnený v podanom daňovom priznaní z kontrolovaných faktúr za zdaňovacie obdobie február 2012.

2. V odôvodnení rozsudku krajský súd uviedol, že dňa 10. 10. 2013 začal správca dane u žalobcu s

výkonom daňovej kontroly, predmetom ktorej bola kontrola dane z pridanej hodnoty podľa zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“). V priebehu daňovej kontroly bolo vykonané dokazovanie týkajúce sa i zdaňovacieho obdobia február 2012, v ktorom žalobca od dodávateľa NAROKO, s. r. o. deklaroval dodanie služby - stavebné práce, stavebný materiál a výkopové práce (fa č. 2012/2/005, č. 2012/2/006, č. 2012/2/012), dodanie tovaru - náhradné diely do auta (fa č. 2012/2/008, č. 2012/2/009, č. 2012/2/010), dodanie tovaru - motorová nafta (fa č. 2012/2/023), celkom 7 faktúr s dodacími listami, pokladničným dokladom REP alebo výpisom z banky o úhrade tovaru, špecifikované v rozhodnutí. Správca dane vykonal dokazovanie dožiadaním na Daňový úrad Trenčín za účelom preverenia dodávok podľa predložených faktúr od deklarovaného subjektu NAROKO s. r. o., na základe ktorých si žalobca (daňový subjekt) uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty v kontrolovanom zdaňovacom období. Miestnym zisťovaním na adrese sídla spoločnosti NAROKO s. r. o. (M. R. Štefánika 373/11, Trenčín) dožiadany daňový orgán zistil, že daňový subjekt tu reálne nesídlí. Na uvedenej adrese mu bolo poskytované registračné sídlo a korešpondenčná adresa na základe podnájomnej zmluvy zo dňa 17. 08. 2011, uzavretej s poskytovateľom, ZALOŽENIE-PREDAJ-S.R.O., s. r. o. Za spoločnosť NAROKO s. r. o. bola zmluva podpísaná konateľom, Tomášom Kozinkom, na dobu 12 mesiacov. Písomnosti správcu dane zasielané poštou daňovému subjektu NAROKO s. r. o. sa vracajú späť s poznámkou pošty, „adresát neznámy“. Daňový úrad Trenčín na dožiadanie správcu dane oznámil, že z iného konania zistil, že súčasná konateľka tejto spoločnosti Ing. Jana Majerníková nie je konateľkou spoločnosti NAROKO s. r. o. a na zmenu konateľa bol zneužitý jej občiansky preukaz, ktorý jej bol odcudzený v apríli 2012. Z uvedených dôvodov Daňový úrad Trenčín nevedel zabezpečiť doklady spoločnosti NAROKO s. r. o. a preveriť požadované skutočnosti na základe dožiadania správcu dane.

3. Správca dane vypočul dňa 25. 02. 2014 na ústnom pojednávaní svedka Tomáša Kozinku, bývalého konateľa spoločnosti NAROKO s. r. o., a to k priebehu zdaniteľných obchodov spoločnosti NAROKO s. r. o. so žalobcom. Svedkovi boli predložené k nahliadnutiu konkrétne faktúry (ich čísla sú jednotlivo uvedené v zápisnici). Potvrdil, že faktúry vystavil, opečiatkoval a podpísal. Uviedol, že účtovníctvo viedol on, spoločnosť bola platcom DPH. Všetky obchody zabezpečoval sám, nemal žiadnych zamestnancov, všetko sa riešilo zmluvami o dielo. Nevedel sa vyjadriť, aká bola prevažujúca podnikateľská činnosť spoločnosti, aké nákupy spoločnosť realizovala. Potvrdil, že za daňový subjekt - žalobcu vystupoval osobne K. Q.. Svedok sa nevedel vyjadriť k podrobnostiam obchodov so žalobcom, odkiaľ tovar objedávali, nevedel doložiť žiadne doklady. Uviedol, že spoločnosť predal Ing. Jane Majerníkovej.

4. Dňa 12. 09. 2014 bol spísaný protokol z daňovej kontroly, v ktorom je okrem iného popísané vykonané dokazovanie správcu dane vo vzťahu k dodávateľovi žalobcu NAROKO, spol. s r. o. a k zdaňovaciemu obdobiu február 2012 správca dane uviedol, že žalobca nepreukázal dodanie tovarov zo strany vyššie označených spoločností tak, ako bolo deklarované v daňovom priznaní. Rozdiel základu dane za kontrolované zdaňovacie obdobie správca dane určil v sume 6548,30 eur. Žalobca sa vyjadril k zisteniam uvedeným v protokole z daňovej kontroly, k jednotlivým dodávkam od spoločnosti NAROKO s. r. o. a ďalším dodávateľom od rôznych spoločností, ktoré boli predmetom daňovej kontroly za rok 2012 (napr. Garax, s. r. o., MC Gold, s. r. o. a iné). K dodávkam od spoločnosti NAROKO s. r. o. žalobca uviedol, že prevádzkuje medzinárodnú kamiónovú prepravu, používa pohonné hmoty (najvýznamnejšia nákladová položka) a náhradné diely na motorové vozidlá. Stavebný materiál bol použitý v prenajatých priestoroch v Bratislave, na ul. Kolmej, ktoré má žalobca v nájme od spoločnosti Osvetlenie, s. r. o. Bratislava, Pod násypom 19, vrátane vykonania zemných prác. Išlo o úpravu parkovacích plôch a príjazdovú cestu pre motorové vozidlá. Stavebný materiál bol použitý na opravu a úpravu sociálnej budovy a skladu v prenajatých priestoroch. Správca dane spochybnil osobu dodávateľa, avšak v čase dodania tovaru a služieb, spoločnosť NAROKO s. r. o. bola riadne registrovaná na daň DPH, tržby riadne evidovala registračnou elektronickou pokladňou, tovar i služby boli dodané, preto on nemal dôvod ani možnosť si inak preveriť dodávateľa. Ku každej dodávke vystavila spoločnosť NAROKO s. r. o. dodacie listy, na základe ktorých aj vystavila faktúry a žalobca vystavené faktúry uhradil v hotovosti alebo prevodom na bankový účet dodávateľa. Správca dane mal k dispozícii všetku dokumentáciu k predmetným dodávkam od tejto spoločnosti.

5. Krajský súd v odôvodnení napadnutého rozhodnutia uviedol, že 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 zneužitelná, 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. Právo na odpočítanie dane sa nevzťahuje na daň, ktorá je splatná len z dôvodu jej uvedenia vo faktúre. Faktúry a dodacie listy, ktoré predložil žalobca obsahovali popis zdaniteľného plnenia (stavebné práce, náhradné diely na auto pohonné hmoty a pod.), ktoré je však nepreskúmateľné bez predloženia napríklad dokladov o vykonaní stavebných prác, kto ich vykonával, kedy, či ich vykonával deklarovaný dodávateľ alebo jeho subdodávateľ a ktorý a pod. 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 realnosť 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.

6. Krajský súd ďalej konštatoval, že nepriznanie odpočítania dane z pridanej hodnoty v prípade žalobcom deklarovaných dodávok a dodávateľov však správca dane neodôvodňuje nekontaktnosťou, ani nespoluprácou dodávateľov (ako na to poukazuje žalobca v podanej žalobe), ale tým, že žalobca v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania nepreukázal relevantnými dôkaznými prostriedkami skutočnú existenciu zdaniteľného plnenia, pri ktorom si uplatnil odpočítanie dane a dostal sa do dôkaznej núdze, čo správcu dane viedlo k tomu, že mu nepriznal odpočítanie dane. Bolo povinnosťou žalobcu v prípade, ak si uplatnil pri dodávkach tovaru, ktoré mu mali dodať deklarovaní dodávatelia, vyššie uvedené, aby preukázal skutočnú existenciu zdaniteľného plnenia, vrátane napr. prepravy tovaru. Podľa názoru krajského súdu je dôvodné konštatovanie žalovaného, že nebolo preukázané, že došlo k zdaniteľnému plneniu medzi dvoma deklarovanými platiteľmi dane z pridanej hodnoty a žalobca si v daňovom priznaní k dani z pridanej hodnoty nedôvodne uplatnil odpočítanie tejto dane.

7. Preverovaním žalobcom tvrdenej obchodnej transakcie, ktorá však musí spĺňať i atribúty daňovej transakcie podľa podmienok zákona o DPH, v mesiaci február 2012, na základe ním predložených dokladov správca dane zistil a podľa krajského súdu i správne konštatoval, že deklarovaná obchodná transakcia sa neuskutočnila tak, ako je to uvedené na faktúre, pretože v priebehu daňovej kontroly a ani vyrubovacieho konania žalobca okrem vyššie uvedených dokladov žiadnym spôsobom nepreukázal uskutočnenie zdaniteľného plnenia zo strany deklarovaného dodávateľa ako základnej podmienky pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane. Daňové orgány si urobili správny záver, že daňový doklad je z hľadiska nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty použiteľný vtedy, ak je nepochybné, že v ňom uvedené údaje odrážajú skutočnosť, teda že tovar bol i reálne dodaný od dodávateľa uvedeného na faktúre.

8. Vychádzajúc z uvedeného krajský súd dospel k záveru, že správca dane pri vykonávaní daňovej kontroly vychádzal z jednoznačných a presvedčivých dôkazov, svedeckých výpovedí a použil na to zákonné prostriedky, pričom dokazovaním zistený skutkový stav považoval súd za dostatočný a vyčerpávajúci. Odpočet DPH si žalobca uplatnil sám preto, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľný obchod bol reálne uskutočnený tak, ako ho deklaroval v daňovom priznaní alebo v zmysle predložených dokladov, ktoré preukazujú reálne uskutočnenie daňovej transakcie uvedenej na daňovom doklade (faktúra, doklady o úhrade a pod.) a to aj osobou uvedenou na týchto dokladoch, čo žalobca nevedel listinami preukázať, i keď ho zaťažuje dôkazné bremeno v zmysle § 24 ods. 1 daňového poriadku.

9. Krajský súd poukázal na rozsudok Európskeho súdneho dvora, vo veci Mahagében (C-80/11 a C-142/11), v ktorom súdny dvor pripomenul boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam, ktorý je uznaný a podporovaný Smernicou Rady 2006/112/ES. V rozsudku konštatoval, že

prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom, zamietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne. V predmetnej veci položené prejudiciálne otázky vychádzali z predpokladu, že zdaniteľné plnenie, ktoré zakladá nárok na odpočet dane sa uskutočnilo tak, ako to vyplýva z príslušnej faktúry, a že faktúra obsahuje všetky údaje požadované smernicou 2006/112/ES. V predmetnej právnej veci však nebolo preukázané, žeby sa zdaniteľné plnenie uskutočnilo podľa preložených faktúr. V predmetnej právnej veci nebolo preukázané splnenie vecných a formálnych podmienok vzniku práva na odpočet dane upravené v smernici 2006/112/ES. Členské štáty sú povinné overovať daňové priznania zdaniteľných osôb, ich účtovné závierky a ostatné relevantné dokumenty (rozsudky Súdneho dvora Európskej únie zo 17. júla 2008 vo veci Komisia vs. Taliansko C-132/06, Zb. s. I-5457, bod 37; z 29. júla 2010 Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski, C-188/09, Zb. s. I-7639- bod 21; z 21. júna 2012 Mahagében, C-C-80/11, C 142/11, body 63, 64).

10. Vzhľadom na uvedené skutočnosti, považoval krajský súd žalobné námietky za nedôvodné a žalobu podľa § 190 S. s. p. zamietol.

11. Proti rozsudku krajského súdu podal v zákonnej lehote žalobca kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g/ a h/ Správneho súdneho poriadku, v ktorej uviedol, že napadnutý rozsudok vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci a krajský súd sa v ňom odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu.

12. V kasačnej sťažnosti sťažovateľ uviedol, že všetky námietky a pochybnosti správcu dane vychádzajú len zo zistenia, že spoločnosť NAROKO s. r. o. bola prevedená na Ing. Majerníkovú bez jej vedomia, na základe zneužitia jej občianskeho preukazu, čo však nemôže automaticky spochybňovať všetky predchádzajúce obchodné aktivity spoločnosti NAROKO s. r. o. Tomáš Kozinka, ako bývalý konateľ spoločnosti NAROKO s. r. o. potvrdil, že vystavil predložené faktúry, podpísal a opečiatkoval, a že sa nachádzajú v účtovníctve spoločnosti NAROKO s. r. o. Svedok Tomáš Kozinka potvrdil obchody so žalobcom, hoci sa už po odstupe dvoch rokov na presné podrobnosti nepamätal a doklady nemohol predložiť, pretože ich odovzdal novému konateľovi spoločnosti. Sťažovateľ nesúhlasil s názorom krajského súdu, ako aj žalovaného v tom, že neuniesol dôkazné bremeno, a má za to, že nesprávne vyhodnotil zistený skutkový stav.

13. Sťažovateľ ďalej namietal, že správca dane ani žalovaný sa v konaní nezaoberali otázkou platieb za dodanú naftu, stavebný materiál a práce, ktoré boli spoločnosťou NAROKO s. r. o. riadne dodané. Všetky úhrady pritom vykonával bezhotovostne na účet spoločnosti NAROKO s. r. o. alebo do registračnej pokladne spoločnosti NAROKO s. r. o., ktorá v čase dodania tovaru bola riadne registrovaná na daň z pridanej hodnoty a tržby riadne evidovala elektronickou registračnou pokladňou s daňovým kódom pokladne pridelenou daňovým úradom. Sťažovateľ teda nemal dôvod mať pochybnosť o svojom dodávateľovi a akokoľvek ho ďalej preverovať. Svedčiť o tom majú faktúry od dodávateľa spoločnosti NAROKO s. r. o., dodacie listy a taktiež výpis z účtu, že bola vykonaná úhrada alebo doklady z elektronickej registračnej pokladne spoločnosti NAROKO s. r. o., ktoré sťažovateľ v konaní predložil. Uviedol, že možnosť podrobnejšieho preverenia, okrem verejne dostupných informácií na obchodnom registri, neplatičov poisťovní, registrácie na DPH v roku 2012 neboli. Skutočnosť, že spoločnosť NAROKO s. r. o. zmení konateľa, resp. bude nekontaktná a už nebude vykonávať činnosť, sťažovateľ nemal možnosť predvídať. V čase realizácie obchodov sa s dodávateľom nemal problém spojiť, podával daňové priznania k DPH a reálne fungoval. Namietal, že správca dane, žalovaný ani krajský súd v rozhodnutiach neuviedli spôsob, ako má daňový subjekt postupovať pri preverovaní svojich dodávateľov, okrem verejne prístupných zdrojov tak, aby jeho obchody nemohli byť po niekoľkých rokoch opätovne spochybnené.

14. Sťažovateľ ďalej poukázal na rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžf/81/2013, 6Sžf/10/2012, 3Sžf/1/2011, 3Sžf/1/2010, z ktorých možno vyvodiť odchylný záver, pokiaľ ide o vyhodnotenie rozloženia dôkazného bremena, než ku ktorému dospel krajský súd. Vyššie uvedený názor je taký, že žalobca ako daňový subjekt nemôže predpokladať, že u určitých dodávateľov by mal nadštandardne

zabezpečovať dôkazy o zdaniteľnom plnení pre prípad, že u týchto subjektov nebude evidencia riadne vedená (3Sžf/1/2011), ... nie je možné od daňového subjektu požadovať preukázanie skutočností, na ktorých sa sám nepodieľal s následnou satisfakciou v podobe stanovenia výsledku zo strany správcu dane, že „daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno“ (6Sžf/10/2012).

15. Sťažovateľ poukázal aj na iné konania vedené na krajskom súde, ktorých predmetom boli veci založené na rovnakých skutkových základoch (daňový subjekt Miroslav Lanfer, Behynce, IČO: 33 128 472, rok 2012, neuznané odpočítanie dane) a o ktorých krajský súd rozhodol v prospech žalobcu.

16. Sťažovateľ navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vrátil mu vec na ďalšie konanie. Taktiež žiadal priznanie trov konania a trov kasačného konania.

17. Ku kasačnej sťažnosti sa vyjadril žalovaný a uviedol, že sa v plnom rozsahu pridrižiava písomného vyjadrenia k žalobe a rozhodnutia žalovaného č. 821582/2015 zo dňa 10.06.2015, a že kasačná sťažnosť žalobcu neobsahuje žiadne nové skutočnosti ako tie, ku ktorým sa žalovaný vyjadril.

18. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len "najvyšší súd") ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 S. s. p.) po zistení, že kasačnú sťažnosť podal včas účastník konania zastúpený v súlade s ustanovením § 449 ods. 1 S. s. p., bez nariadenia pojednávania (§ 455 S. s. p.) preskúmal vec a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

19. Kasačný súd po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku Krajského súdu v Nitre, preskúmal rozsudok správneho súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu a konanie mu predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či sa správny súd vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

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

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

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

23. Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu najvyšší súd zistil skutkový stav, z ktorého vyplýva, že dňa 10.10.2013 začal správca dane u žalobcu s výkonom daňovej kontroly, predmetom ktorej bola kontrola dane z pridanej hodnoty podľa § 46 ods. 1 daňového poriadku. Kontrolovaným zdaňovacím obdobím bol január - december 2012. V priebehu daňovej kontroly bolo vykonané dokazovanie týkajúce sa i zdaňovacieho obdobia február 2012, v ktorom žalobca od dodávateľa NAROKO, s. r. o. deklaroval dodanie služieb a tovarov, na základe ktorých si uplatnil odpočítanie dane z

pridanej hodnoty v kontrolovanom zdaňovacom období, a to dožiadanim na Daňový úrad Trenčín. Tento v odpovedi správcovi dane uviedol, že daňový subjekt NAROKO s. r. o., Gen. M. R. Štefánika 373/11, Trenčín na uvedenej adrese reálne nesídlí, pretože zmluva, na základe ktorej tu mala poskytované registračné sídlo a korešpondenčnú adresu, uplynula v auguste 2012. Ďalej uviedol, že Ing. Jana Majerníková (zapísaná ako konateľka spoločnosti NAROKO s. r. o. od 25.07.2012) nie je konateľkou NAROKO s. r. o., pretože na zmenu konateľa bol použitý jej občiansky preukaz, ktorý jej bol odcudzený v apríli 2012, o čom svedčia listiny preukazujúce nahlásenie odcudzenia dokladov, ako aj podanie trestného oznámenia na neznámeho páchatel'a vo veci prepisu spoločnosti NAROKO s. r. o. Daňový úrad Trenčín preto nevedel zabezpečiť doklady spoločnosti NAROKO s. r. o. a preveriť požadované skutočnosti na základe dožiadania správcu dane.

24. Dňa 25.02.2014 správca dane vypočul svedka Tomáša Kozinku, bývalého konateľa spoločnosti NAROKO s. r. o. za účelom preverenia uskutočnenia zdaniteľných obchodov daňového subjektu NAROKO s. r. o. a daňového subjektu Lanfer, s. r. o., na základe vystavených faktúr v kontrolovanom zdaňovacom období. Svedok uviedol, že predložené faktúry vystavil, opečiatkoval a podpísal. Účtovníctvo viedol sám, spoločnosť bola platcom DPH, a všetky doklady aj s účtovníctvom odovzdal novej konateľke pri predaji spoločnosti. Obchody uskutočňoval osobne sám, spoločnosť nemala žiadnych zamestnancov. Aká bola prevažujúci činnosť spoločnosti v roku 2012 ani aké nákupy realizovala v najväčších obratoch si nepamätal. Svedok sa nevedel vyjadriť k podrobnostiam obchodov so žalobcom, odkiaľ tovar objednávali, nevedel doložiť žiadne doklady. Uviedol, že spoločnosť predal Ing. Jane Majerníkovej.

25. Dňa 28.05.2014 správca dane na ústnom pojednávaní vypočul konateľa žalobcu Miroslava Lanferu za prítomnosti splnomocnenej zástupkyne spoločnosti Ing. K. D., za účelom vyjadrenia sa k predloženým daňovým dokladom a uskutočneným zdaniteľným obchodom pri daňovej kontrole dane z pridanej hodnoty i za zdaňovacie obdobie február 2012 so spoločnosťou NAROKO s. r. o. Konateľ žalobcu okrem iného uviedol, že pri uzatváraní predmetných obchodov bol pravdepodobne v kontakte s p. Kozinkom. Nevedel sa vyjadriť, či objednávky prebiehali písomnou formou, tovar uhrádzal asi cez účet, doklad o presnom množstve PHM nemá, nevie či bol vystavený. Uviedol, že spoločnosť NAROKO s. r. o. sa nepreukázala žiadnym povolením a ani certifikátom a ani iným dokladom o oprávnení obchodovať s PHM, nepoznal ani pôvod tovaru, dodávateľ neposkytoval doklad o skutočnom prečerpaní PHM. Nevedel, kto dodaný tovar odovzdával, preberal ho sám, alebo iný zamestnanec firmy Lanfer s. r. o..

26. S výsledkami daňovej kontroly bol žalobca opätovne oboznámený dňa 16.07.2014, o čom bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní za účasti splnomocneného zástupcu žalobcu Ing. K. D., ktorá bola oboznámená so zisteniami správcu dane zistenými počas výkonu daňovej kontroly. Správca dane vyzval zástupcu žalobcu, aby sa vyjadril k tomu, akou formou dokáže preukázať doterajšie tvrdenia vo veci prijatia a uskutočnenia zdaniteľných plnení z deklarovaných faktúr v kontrolovanom zdaňovacom období. Žalobca sa až po nahliadnutí do spisu písomne vyjadril v podaní zo dňa 05.08.2014.

27. Dňa 12.09.2014 bol spísaný protokol z daňovej kontroly, v ktorom je okrem iného popísané vykonané dokazovanie správcu dane vo vzťahu k dodávateľom žalobcu (okrem iných aj spoločnosti NAROKO s. r. o.). K zdaňovaciemu obdobiu február 2012 správca dane uviedol, že žalobca nepreukázal, či tovar a služby skutočne dodala spoločnosť, ktorá je uvedená na faktúrach ako dodávateľ, a teda či tovar dodal platiteľ dane z pridanej hodnoty, čiže nebola splnená podmienka práva na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 nadväzne na § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH, kedy platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané. Rozdiel základu dane za zdaňovacie obdobie správca dane určil v sume 6 548,30 eur.

28. Žalobca bol vyzvaný podaním zo dňa 12.09.2014, aby sa vyjadril k zisteniam uvedeným v protokole z daňovej kontroly, ktorý mu bol spolu s výzvou doručený dňa 26.09.2014, na čo reagoval v podaní zo dňa 16.10.2014. Správca dane dňa 28.11.2014 vyhotovil zápisnicu o ústnom pojednávaní vo veci

prerokovania pripomienok k protokolu zo dňa 12.09.2014, ktorého sa za žalobcu zúčastnila splnomocnená osoba Ing. K. D.. Správca dane vydal dňa 02.12.2014 rozhodnutie č. 9414401/5/5271457/2014, ktorým podľa ust. § 68 ods. 5 daňového poriadku, vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 6 548,30 eur za zdaňovacie obdobie február 2012. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca odvolanie.

29. Na základe odvolania žalovaný rozhodnutím č. 821582/2015 zo dňa 10.06.2015 potvrdil rozhodnutie správcu dane o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty za obdobie február 2012, v sume 6 548,30 eur

30. Podľa § 2 ods. 1 písm. b/ zákona o DPH predmetom dane je poskytnutie služby (ďalej len „dodanie služby“) za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

31. Podľa § 8 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH (v znení do 30.09.2012) dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnutelné a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a podobné nehmotné veci a bankovky a mince, ak sa predávajú na zberateľské účely za inú cenu, ako je ich nominálna hodnota, alebo za inú cenu, ako je prepočet ich nominálnej hodnoty na eurá referenčným výmenným kurzom určeným a vyhláseným Európskou centrálnou bankou alebo Národnou bankou Slovenska 5a) v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí.

32. Podľa § 19 ods. 1, 2 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

33. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

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

35. Podľa § 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.

36. 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.

37. Podľa § 3 ods. 6 daňového poriadku pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon alebo inú skutočnosť rozhodujúcu pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie a ktorých výsledkom je účelové obchádzanie

daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, alebo ktorých výsledkom je účelové zníženie daňovej povinnosti, sa pri správe daní neprihliada.

38. 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.

39. 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.

40. 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.

41. Podľa § 24 ods. 4 daňového poriadku ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

42. Podľa § 63 ods. 1 daňového poriadku ukladať povinnosti alebo priznať práva podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu možno len rozhodnutím, ktoré musí byť doručené podľa tohto zákona, ak tento zákon neustanovuje inak. Podľa ods. 2 citovaného ustanovenia rozhodnutie musí vychádzať zo stavu veci zisteného v daňovom konaní, musí obsahovať náležitosti ustanovené týmto zákonom a musí byť vydané príslušným orgánom, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak. Podľa ods. 5 cit. ustanovenia rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhom a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

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

44. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Nitre po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a s prihliadnutím na ustanovenie § 461 SSP dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku. S týmito sa kasačný súd stotožňuje v celom rozsahu.

45. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotno-právnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

46. Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane dokazovanie vykonáva, vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie.

Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav vecí čo najúplnejšie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane, kto rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné správne orgány povinné postupovať.

47. Podľa rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17.02.2015 aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zistenia získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšli najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním, v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, nakoľko daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnotnosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť záveru vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

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

49. Najvyšší súd mal za preukázané, že žalovaný, ako aj správca dane pri výkone daňovej kontroly, ako aj vo vyrubovacom konaní vyhodnotili všetky dôkazy a zistené skutočnosti rozhodujúc pre správne určenie dane v ich vzájomnej súvislosti a prihliadli na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Správca dane viedol dokazovanie s cieľom preveriť realnosť obchodov deklarovovaných faktúrami, snažil sa úplne a presne zistiť skutkový stav vecí tým, že si zaobstaral pri výkone daňovej kontroly nevyhnutné podklady a dôkazy. Správca dane nevykonával iba formálnu kontrolu dokladov, ale zamerával sa predovšetkým na vecné plnenie, a to vo všetkých vzájomných súvislostiach.

50. Vo vzťahu k dodávateľovi žalobcu, spoločnosti NAROKO s. r. o. najvyšší súd z obsahu spisu zistil, že predmetná spoločnosť si písomnosti na adrese svojho sídla nepreberá, zásielky doručované daňovému subjektu sa vrátili správcovi dane s poznámkou doručovacej pošty „adresát neznámy“. Konateľkou, v čase výkonu kontroly, podľa výpisu z obchodného registra, bola Ing. Jana Majerníková, ktorá uviedla, že konateľkou spoločnosti nie je, na zmenu konateľa bol zneužitý jej občiansky preukaz, ktorý jej bol odcudzený v apríli 2012. Bývalý konateľ spoločnosti NAROKO s. r. o. Tomáš Kozinka ako svedok vypovedal, že vystavené faktúry pre žalobcu sám opečiatkoval i podpísal. Na podrobnosti o obchodoch so žalobcom odpovedať nevedel. K účtovným dokladom spoločnosti uviedol, že doklady spoločnosti nemá k dispozícii, pretože ich odovzdal novej konateľke spoločnosti pri jej predaji. Svojou výpoveďou teda nedokázal relevantne potvrdiť uskutočnenie zdaniteľných obchodov so žalobcom. Spoločnosť NAROKO s. r. o. nemala v rozhodnom čase v predmete podnikania nákup a predaj pohonných hmôt,

nebola registrovaná ako dodávateľ minerálneho oleja (pohonných látok) podľa § 25a zákona č. 98/2004 Z.z. colným úradom, nebola registrovaná pre daň z motorových vozidiel a nemala žiadnych zamestnancov. Žalobca v prípade nákupu PHM od spoločnosti NAROKO s. r. o. (ktorá v čase výkonu daňovej kontroly bola nekontaktná, v súčasnosti už vymazaná z Obchodného registra SR) nedokázal relevantným spôsobom preukázať nadobudnutie tovaru, jeho prepravu, cenu prepravy, v prípade dodania stavebného materiálu a prác skutočného - pôvodného dodávateľa ani miesto plnenia. Najvyšší súd poukazuje na okolnosť, že napriek tvrdeniu bývalého konateľa spoločnosti NAROKO s. r. o., Tomáša Kozinku o vystavení faktúr žiadnym iným spôsobom nedokázal preukázať reálny základ pre ich vystavenie, a preto nemožno jeho vyjadrenie považovať za dôkaz preukazujúci uskutočnenie zdaniteľných plnení v prospech žalobcu. Správca dane v priebehu daňovej kontroly preveroval uskutočnenie zdaniteľných plnení nielen z formálnej stránky, ale preveroval tiež, či boli zdaniteľné obchody reálne uskutočnené, a to preverovaním vykonávaným v dodávateľských spoločnostiach.

51. Kasačný súd v danom prípade v plnom rozsahu odkazuje na nález Ústavného súdu I. ÚS 241/07-44, v ktorom sa uvádza: „...zo zásady skutočného obsahu právneho úkonu rozhodujúceho pre určenie dane vyplýva, že z daňového hľadiska je rozhodujúca reálna existencia plnení, ktoré boli uskutočnené, t. j. vzájomná výmena reálnych plnení, a teda vykonanie dohodnutých prác (resp. dodanie tovaru) a úhrada za toto poskytnuté plnenie. Ide o ekonomickú podstatu daňovej transakcie, ktorú zákon uprednostňuje pred formou a právnym titulom, na základe ktorého bola uskutočnená. Potreba skúmania ekonomického dôvodu daňovej transakcie sa prejavuje ako súčasť zásady posudzovania právneho úkonu podľa jeho obsahu.“

52. 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 vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvahe, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už správca dane získal v rámci správy daní a v priebehu konania.

53. 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.

54. Správca dane mal právo preveriť reálnosť dodávky prác, ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. Bolo na žalobcovi, aby predložil dôkazy svedčiace o tom, že uvedený typ kontrolovaného zdaniteľného kontraktu a spôsob jeho prevedenia ako i komunikácia s dodávateľom sa nijako neodlišuje od ním vykonávaných obdobných obchodov. Najvyšší súd na tomto mieste poukazuje nielen na základnú zásadu obchodného práva, a to poctivého obchodného styku, ale aj tú skutočnosť, že súčasne základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti je to, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti musí mať vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činností, ktorými podnikateľ napĺňa jednotlivé definičné znaky pojmu podnikanie (viď § 2 ods. 1 Obchodného zákonníka), ale aj o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak činí. Ak takéto vedomosti evidentne štatutárnemu orgánu obchodnej spoločnosti chýbajú, potom v danom prípade ide o výkon práva na podnikanie, ktorý nepožíva v zmysle § 264 Obchodného zákonníka právnu ochranu a pochybnosti správcu dane o pravdivosti údajov uvádzaných daňovým subjektom sú oprávnené.

55. V okamihu, kedy správca dane spochybní dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní, musí daňový subjekt v daňovom konaní preukázať, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje. Už samotné zistenie skutočností, že dodávateľ nemá personálne a materiálne možnosti na realizáciu dodávky, pohyb finančných prostriedkov nie je odzrkadlený v jeho daňových výstupoch a účtoch,

jednoznačne spochybňuje vierohodnosť tvrdení žalobcu o realnosti 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.

56. 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, plnenie bolo reálne dodané osobou uvedenou v na účtovnom doklade (§ 9 zákona o DPH).

57. Kasačný 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).

58. V tomto smere preto dôkazná povinnosť v daňovom konaní jednoznačne spočívala na daňovom subjekte - sťažovateľovi, ktorému daňové orgány poskytli dostatok priestoru, aby svoje tvrdenia a dôvodnosť odpočtu DPH i dostatočným a vierohodným spôsobom preukázal, (nielen formálnymi dokladmi). Sťažovateľ v daňovom konaní neobjasnil ako prebiehala komunikácia medzi ním a dodávateľom prác a tovaru, akým spôsobom došlo k špecifikácii požiadaviek súvisiacich s požadovanými prácami, odsúhlaseniu druhu, typu a hodnoty použitých materiálov a zariadení ako i cene za prepravu, ktoré mali vplyv na cenu dodávky. Nezodpovedá totiž zásadám obvyklého konania podnikateľa, ak sa tento zaviazal uhradiť nešpecifikovanú cenu za dielo len na základe vyúčtovania dodávateľa, bez preukázania nákladov za zabudovaný materiál, bez toho, aby sa so zhotoviteľom vopred dohodol aký materiál a v akom cenovom rozsahu a akej kvalite môže byť použitý. Sťažovateľ teda nepreukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia s odbornou starostlivosťou vyplývajúcou z jeho podnikateľskej činnosti, aby zabránil tomu, že reálne uskutočnenie obchodu, čo do osoby dodávateľa, nebude spochybnené.

59. 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 reálne prijatého plnenia od platiteľa DPH, teda že bol uvedený základný princíp dodržaný.

60. 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 preukázané dodanie, čo oprávnene vzbudzuje dosiaľ neodstránené pochybnosti o uskutočnení deklarovaných 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).

61. Skutočnosť, ktorú sťažovateľ namietal v podanej kasačnej sťažnosti, že krajský súd sa napadnutým rozhodnutím odchyľil od ustálenej rozhodovacej praxe, pričom poukázal na judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, kasačný súd vyhodnotil ako nedôvodnú, pretože napadnutý rozsudok krajského

súdu nie je v rozpore s rozhodnutiami uvedenými sťažovateľom v kasačnej sťažnosti. Závery vyjadrené v uvedených rozhodnutiach vychádzali z iných skutkových zistení, týkali sa iných subjektov, jednalo sa o dodávky tovaru preukázateľne dodaného platiteľom DPH a nie je možné ich aplikovať na daný prípad. Skutočnosť, že sťažovateľ sa nestotožnil s právnym názorom správneho súdu nemožno považovať za nesprávne právne posúdenie veci.

62. Ďalšie skutočnosti, ktorými sťažovateľ v kasačnej sťažnosti spochybňoval predmetné rozhodnutie krajského súdu boli totožné s námietkami, ktoré namietal už v prvostupňovom konaní a s ktorými sa krajský súd náležite vysporiadal. Kasačný súd zistil, že kasačná sťažnosť žalobcu neobsahuje žiadne právne relevantné tvrdenia a dôkazy, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

63. Najvyšší súd Slovenskej republiky na základe uvedených dôvodov kasačnú sťažnosť zamietol podľa § 461 SSP, keďže po jej preskúmaní zistil, že nie je dôvodná.

64. O náhrade trov kasačného konania najvyšší súd rozhodol podľa § 170 písm. a/ SSP v spojení s § 467 ods. 1 S. s. p. Žalobca v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov kasačného konania zo zákona neprislúcha, preto sťažovateľovi právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

65. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.