

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 8Sžfk/13/2020
Identifikačné číslo spisu: 4018200426
Dátum vydania rozhodnutia: 25.11.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Jaroslava Fúrová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:4018200426.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný 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, právne zastúpeného JUDr. Romanom Foltínom, advokátom, Školská 3, Nitra proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č.100818405/2018 zo dňa 25.04.2018, v konaní o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č.k. 11S/108/2018-141 zo dňa 31. júla 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.100818405/2018 zo dňa 25.04.2018, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane - daňového úradu Nitra, pobočka Nové Zámky č. 1002462296/2017 zo dňa 27.11.2017, ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu 4.800,-Eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2013 ako rozdiel medzi daňou vyrubenou daňovým priznaním doručený dňa 25.09.2013 a daňou zistenou správcom dane vo vyrubovacom konaní na základe faktúry č. 20130712 zo dňa 01.08.2013 vystavená spoločnosťou ANTO CAR,s.r.o. , ako dodávateľom za podnájom motorových vozidiel BMW 740dx Drive, B. XXXBD (správne malo byť B.- XXX L.) a BMW 740 Dx Drive B. (správne malo byť B.), spolu v sume 28.800,-Eur, z toho daň z pridanej hodnoty 4.800,-Eur.

2. Na základe oznámenia správcu dane zo dňa 06. 06. 2014 (doručené žalobcovi 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. Dňa 01. 07. 2014 bola spísaná zápisnica so splnomocneným zástupcom žalobcu, ktorý predložil správcovi dane tam uvedené listiny pre účely vykonania daňovej kontroly.

3. Na žiadosť správcu dane Daňový úrad Trnava v podaní zo dňa 03. 06. 2014 oznámil, že v spoločnosti ANTO CAR, s.r.o. vykonal miestne zisťovanie, pričom na adrese sídla sa nachádza rodinný dom, na ktorej konateľ spoločnosti nezastihli a preto bol písomne požiadany o zapožičanie dokladov. Napriek tomu, že zásielka bola doručená 10. 04. 2014, doklady neboli predložené. Následne správca dane zaslal predvolanie na ústne pojednávanie konateľovi spoločnosti T. K., ktorý napriek tomu, že si zásielku prevzal, sa na pojednávanie nedostavil, a to ani na opakované predvolanie. Podľa výpisu z obchodného registra spoločnosť zmenila od 23. 05. 2014 obchodné meno, sídlo i konateľa (BOGAL, s.r.o.). 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.

4. Daňový úrad Nitra, pobočka Komárno správcovi dane oznámil, že držiteľom, budúcim držiteľom a vlastníkom vozidla s evidenčným číslom B. XXXBD P. F. G., ktoré evidenčné číslo, podľa zistenia správcu dane, bolo nesprávne uvedené na faktúre zo dňa 01. 07. 2013. Správne evidenčné číslo malo byť uvedené B. XXXDJ. Držiteľom motorového vozidla zn. BMW 740d x Drive evidenčné číslo B. XXXDJ bola spoločnosť CAESAR CAR a.s. a držiteľom vozidla s evidenčným číslom B. je spoločnosť PREMIUM Support s.r.o. (na faktúre zo dňa 01. 07. 2013 nesprávne uvedené evidenčné číslo vozidla B.).

5. Na ďalšiu žiadosť správcu dane Daňový úrad Košice v podaní zo dňa 29. 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 vykonali miestne zisťovanie dňa 19. 06. 2014, na 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.

6. Správca dane predvolal na výsluch svedka T.a (na termín 24. 09. 2014, o čom upovedomil žalobcu), svedok si predvolanie prevzal, ale sa nedostavil. Tiež bol predvolaný svedok C. U. I. J. (na termín 27. 10. 2014, o čom bol žalobca upovedomený), ktorý sa na výsluch nedostavil.

7. Výzvou zo dňa 09. 10. 2014 správca dane žiadal T. K. (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, odovzdávací protokol, ktorú zásielku si svedok neprevzal v odbernej lehote. Opakovaná výzva bola zaslaná dňa 04. 12. 2014, ktorú si prevzal a žiadané doklady predložil dňa 17. 12. 2014.

8. Dňa 23. 01. 2015 spísal správca dane zápisnicu o ústnom pojednávaní so svedkyňou F. G. (za účasti žalobcu), ktorá uviedla, že nevykonávala podnikateľskú činnosť, je vlastníkom motorového vozidla CITROEN C4 PICASSO s evidenčným číslom B. 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.

9. Správca dane spísal dňa 10. 03. 2015 zápisnicu o ústnom pojednávaní so svedkom JUDr. Valentínom Mikušom, predsedom predstavenstva spoločnosti CAESAR CAR a.s., ktorého spoločnosť sa zaoberá požičiavaním osobných motorových vozidiel. Svedok potvrdil, že spoločnosť je vlastníkom vozidla BMW 740 x Drive s evidenčným číslom B. XXXDJ, ktoré vozidlo bolo pridelené členke dozornej rady X. 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 oznámil, že spoločnosť CAESAR CAR a.s. nemala uzavretú žiadnu zmluvu o prenájme vozidla so spoločnosťou ANTO CAR, s.r.o., ani žiadnou inou spoločnosťou.

10. Rozhodnutím správcu dane zo dňa 27. 03. 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 (žalobcovi oznámené 08. 04. 2015). Správca dane zaslal žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií (ďalej len MVI) rumunskej daňovej správe, ktorá doručila odpoveď dňa 18. 06. 2015 ohľadne osoby C. U.. Z odpovede na MVI vyplýva, že nemohla byť vykonaná kontrola, lebo C. U. sa na adrese, na ktorej má pobyt vedený, nezdržiava a nebolo ho možné kontaktovať na inej adrese. V oznámení zo dňa 19. 06. 2015 správca dane oznámil žalobcovi, že dňa 18. 06. 2015 pominuli dôvody, pre ktoré bola kontrola prerušená (doručené 24. 06. 2015).

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

12. V podaní zo dňa 02. 07. 2015 oboznámil správca dane žalobcu s priebehom a predbežnými výsledkami daňovej kontroly, pričom za zdaňovacie obdobie august 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. 20130712 zo dňa 01. 08. 2013 a oboznámil ho so zisteniami uvedenými vyššie. Poukázal na to, že svedok T. potvrdil uzavretie zmlúv o podnájme, ako i vystavenie faktúry za prenájom vozidiel s evidenčnými číslami B. (správne malo byť B. XXXDJ) a B. - XXXBD (správne malo byť B. XXXBD), avšak nevedel predložiť relevantné doklady o dodaní služieb.

13. 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 zaslaný spolu s výzvou na vyjadrenie sa k nemu zástupcovi žalobcu dňa 31. 08. 2015, kedy sa skončila daňová kontrola.

14. V administratívnom spise sa nachádza i podanie správcu 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 správcu dane z daňovej kontroly. Zároveň mu oznámil, že zamestnanec D.. X.Ý. bol na základe vlastného podnetu vylúčený z daňového konania z kontroly za zdaňovacie obdobie november 2013.

15. 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 tým povinnosť vyplývajúcu z ust. § 24 daňového poriadku.

16. Následne správca dane dňa 01. 12. 2015 vyzval spoločnosť BOGAL, s.r.o. na predloženie dokladov potrebných pre účely vyrubovacieho konania u žalobcu a o zmluvy uzatvorené v roku 2013 so spoločnosťou AMTT INVEST, s.r.o.. Zásielka sa vrátila s tým, že adresát je neznámy. Cestou dožiadaného Daňového úradu Košice požiadal správca dane o zabezpečenia písomností od spoločnosti BOGAL, s.r.o., a to všetkých účtovných dokladov, zoznamy a evidencie získané počas miestnych zisťovaní v spoločnosti BOGAL, s.r.o. na dani z pridanej hodnoty za preverované zdaňovacie obdobie január až december 2013, zápisnice z miestnych zisťovaní. Zároveň 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 B. XXXDJ, kto ho používal a o predloženie účtovných dokladov k vozidlu za rok 2013.

17. Daňový úrad Bratislava v podaní zo dňa 12. 11. 2015 zaslal správcovi dane zápisnicu z ústneho pojednávania s podpredsedom predstavenstva D. F. Q., ktorá uviedla, že v roku 2013 bol oprávnený podpisovať zmluvy s obchodnými partnermi B. X. X., vozidlo (ev. č. B.) mala spoločnosť v majetku do mája 2014, auto využívala prevažne členka dozornej rady X. J. na pracovné aktivity spoločnosti, nikdy nebolo prenajímané inej osobe. Na žiadosť správcu dane zaslal daňový subjekt CAESAR CAR a.s. splnomocnenie vystavené dňa 01. 03. 2013 na užívanie vozidla B. XXXd evidenčné číslo B. XXXDJ na služobné účely a na všetky úkony s tým súvisiace pre X..

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

F. L. J., v roku 2013 bol výrobný riaditeľ žalobcu, ktorý potvrdil, že v roku 2013 sa užívali vozidlá, i zn. BMW radu 7, evidenčné číslo si nepamätal, ale boli to označenia Bratislava a iné, pričom boli užívané pre služobné účely;

D. E. B., zamestnankyňa žalobcu v pozícii projektový manažér uviedla, že konatelia mali v prenájme vozidlá, a to BMW, AUDI, evidenčné čísla uviesť nevedela, boli bratislavskej, zvolenskej a dunajskostredskej ŠPZ, všetky vozidlá užívala spoločnosť na podnikateľské účely;

M. J., zamestnankyňa spoločnosti ADVERTA SLOVAKIA, s.r.o., ktorej konateľmi sú D. a X., jej syn (konatelia totožní ako u žalobcu). Uviedla, že vozidlá zn. BMW a AUDI sa používali na podnikateľské účely žalobcu, evidenčné čísla nevedela uviesť;

P. B., živnostník, ktorý pre žalobcu vykonáva grafické práce potvrdil, že konatelia žalobcu využívali autá zn. BMW a AUDI, evidenčné čísla si nepamätal;

P. F., konateľ iných spoločností potvrdil, že konatelia žalobcu mali požičané BMW 7-čkového radu s bratislavskou ŠPZ, evidenčné čísla nevedel uviesť.

. Svedkyňa X.K. J., vypočutá dňa 09. 02. 2016 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 evidenčné číslo B. XXXDJ a používala ho viac menej na súkromné účely. Vozidlo využíval i jej priateľ P. N., 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 T. K. na dlhšiu dobu. Všetky veci s tým spojené riešil priateľ, jej z toho príjem neplynul.

Svedok D. D. X., obchodný partner žalobcu, vypočutý dňa 16. 02. 2016 potvrdil, že konateľ žalobcu prišiel na obchodnú návštevu na BMW 7-čkovom rade, neskôr na AUDI, evidenčné čísla nevedel uviesť;

F. F. L., vypočutý 16. 02. 2016 potvrdil, že bol projektový manažér spoločnosti ADVERTA SLOVAKIA, s.r.o., v ktorej boli tí istí konatelia, ako u žalobcu. Pamätal si, že používali vozidlá zn. BMW alebo AUDI, evidenčné čísla nevedel uviesť.

19. Daňový úrad Bratislava na žiadosť správcu dane vypočul a spísal zápisnicu o ústnom pojednávaní so svedkom F. E. B., splnomocneným zástupcom spoločnosti PREMIUM Support s. r. o., ktorý uviedol, že v roku 2013 konal za spoločnosť F. L., ako i svedok na základe plnej moci. Uznesením Okresného súdu Bratislava I zo dňa 07. 12. 2015 bola spoločnosť zrušená bez likvidácie. V majetku bolo vozidlo zn. B. XXXd x Drive s evidenčným číslom BL 128BD, 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 B. XXXBD so spoločnosťou ANTO CAR, s.r.o..

20. V podaní zo dňa 26. 09. 2016 bol žalobca oboznámený s priebehom a výsledkami dokazovania vo vyrubovacom konaní. Dňa 08. 11. 2016 bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní s konateľom žalobcu a jeho právnym zástupcom, na ktorom boli oboznámení s výsledkami doplneného dokazovania.

21. Dňa 15. 12. 2016 vypočul správca dane ďalších navrhnutých svedkov:

I. Š., zamestnankyňa spoločnosti ADVERTA SLOVAKIA, s.r.o., (v ktorej sú totožní konatelia, ako u žalobcu), potvrdila, že videla odstavené autá zn. BMW a AUDI, evidenčné čísla nevedela uviesť, vozidlá používali ich konatelia;

F. Ď., externá účtovníčka 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;

22. Zápisnica o ústnom pojednávaní bola spísaná dňa 19. 01. 2017 so svedkyňou Ľ. I., zamestnankyňa spoločnosti ADVERTA SLOVAKIA, s.r.o., ktorá mala vedomosť o používaní vozidiel zn. BMW a AUDI konateľmi žalobcu a to denne.

23. Ďalšia zápisnica o ústnom pojednávaní bola spísaná dňa 24. 01. 2017 so svedkom D.. F.. P. F., ktorý je v obchodnom vzťahu so žalobcom a tento svedok potvrdil užívanie vozidiel zn. BMW a AUDI, evidenčné čísla nevedel uviesť, ktoré užívali konatelia.

24. Dňa 14. 02. 20187 bola opakovane vypočutá X. J. (za účasti 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 evidenčným číslom B. XXXDJ, ako i to, že v roku 2013 nedala vozidlo do nájmu, ale ho dala do užívania svojmu priateľovi P. N.. Jej priateľ bol vo väzbe, v súčasnosti je na neznámom mieste, pod ochranou NAKA. Asi 2-3 krát odniesla hotovosť X.. X. H. P. N., nevedela, za čo to bolo. Bolo jej povedané, že je to splátka. Spoločnosť ANTO CAR, s.r.o. nepozná, z počutia pozná meno T. K.. Jej priateľ bol konateľom spoločnosti MIRA CAR, s.r.o. a predával autá. Od priateľa má informáciu, že auto posunul ďalej X..

25. Svedok X. X., vypočutý 13. 03. 2017, člen predstavenstva spoločnosti CAESAR CAR a.s. v roku 2013 (spoločnosť MIRA CAR, s.r.o. bola akcionárom CAESAR CAR a. s. a zároveň sprostredkovateľom pre leasingovú spoločnosť Volkswagen). V roku 2013 neprenajímala spoločnosť 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 BL 424DJ. Potvrdil, že mu X. J. doniesla hotovosť v roku 2013 asi 2 krát, ale to bola splátka za leasing vozidla, ktoré mali, nesúvisela so spoločnosťou CAESAR CAR a.s.. T. K. spoznal, keď ako nový majiteľ prevzal spoločnosť MIRA CAR, s.r.o..

26. Dňa 30. 05. 2017 bol vypočutý P. N. (chránený svedok za prítomnosti žalobcu), ktorý uviedol, že bol spoluzakladateľom 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 BL 424DJ, dal mu ho do užívania pán X. a pán F.. Papiere o tom, že auto môže používať, podpisovala X. J., jeho družka. Vozidlo užívali na súkromné i služobné účely. Dal ho do užívania T. K., 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..

27. Správca dane žiadal Prezídium Policajného zboru Bratislava o zapožičanie dokladov spoločnosti MIRA CAR, s.r.o.. V podaní zo dňa 20. 07. 2017 mu bolo oznámené, že 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 zástupcom, na ktorom boli prerokované jeho pripomienky. Dňa 01. 12. 2017 bola spísaná ďalšia zápisnica o ústnom pojednávaní s konateľom žalobcu a jeho zástupcom o nazeraní do spisu daňovej kontroly a o tom, že boli vyhotovené fotografie telefónom niektorých, tam uvedených listín.

28. Správca dane vydal dňa 27. 11. 2017 rozhodnutie č. 102462296/2017, ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu 4.800,- eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2013 ako rozdiel medzi daňou vyrubenou daňovým priznaním doručený dňa 25. 09. 2013 a

daňou zistenou správcom dane vo vyrubovacom konaní. Proti rozhodnutiu správcu dane podal žalobca odvolanie podaním zo dňa 02. 02. 2018.

29. Súčasťou spisu je i faktúra č. 20130712 zo dňa 01. 08. 2013, vystavená spoločnosťou ANTO CAR, s.r.o. ako dodávateľom žalobcovi ako odberateľovi, s predmetom fakturácie „1 podnájom B. XXXd x Drieve B. 2 podnájom BMW 740d x Drieve BL125BD“, spolu v sume 28.800,- eur, z toho základ dane 24.000,- eur, daň z pridanej hodnoty 4.800,- eur), na základe exkluzívnej podnájomnej zmluvy zo dňa 01. 04. 2013, kniha jázd firemné vozidlo BMW + náhradné autá, ŠPZ: B. XXXBD za rok 2013. Zo záznamu z evidencie vozidiel vyplýva, že vlastníkom vozidla BMW 740d x Drive, evidenčné číslo B. XXXBD je F. G., vlastníkom motorového vozidla BMW 740d x Drive ev.č. B. XXXDJ bola spoločnosť CAESAR CAR a.s.. V spise sa nachádza i exkluzívna zmluva o podnájme dopravného prostriedku, uzavretá medzi nájomcom - ANTO CAR, s.r.o. a podnájomcom - žalobcom zo dňa 01. 04. 2013, ktorou nájomca prenecháva podnájomcovi k dočasnému užívaniu uvedené osobné motorové vozidlá: BMW 740d x Drive, evidenčné číslo B. a BMW 740d x Drive, evidenčné číslo B. XXXBD, uzavretá na dobu neurčitú, a to za sumu 24.000,- eur mesačne bez DPH, s 20% DPH spolu 28.800,- eur. Na vozidlo typu BMW 740d x Drive, ev. č. BL 128BD bola medzi tými istými účastníkmi uzavretá zmluva o podnájme dopravného prostriedku dňa 12. 10. 2012. Držiteľom uvedeného vozidla bola spoločnosť PREMIUM Support s. r. o. od 15. 01. 2013.

30. Žalovaný rozhodnutím č. 100818405/2018 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 august 2013 uplatnil právo na odpočítanie dane z prijatej dodávateľskej faktúry č. 20130712 zo dňa 01. 08. 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.

31. 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 Andrej Tóth, na výzvy správcu dane na preukázanie uskutočnenia dodania služby predložením účtovných dokladov nereagovala, a teda dodanie služby žiadnym, správcom 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.

32. 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 motorové vozidlá, ktoré mali byť poskytnuté do užívania žalobcovi spoločnosťou ANTO CAR, s.r.o. videli. Vyjadrenia 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..

33. Žalobca namieta i procesné pochybenia pri vykonávaní dokazovania formou dožiadania, keď neboli o konaní svedeckých výpovedí upovedomení a nemali možnosť sa ich zúčastniť. Išlo o výpoveď zástupcu spoločnosti PREMIUM Support s. r.o. F.. E. B. T. výpoveď zástupkyne spoločnosti CAESAR CAR a.s. F. Q.. K uvedeným námietkam zaujal žalovaný stanovisko, v ktorom zdôraznil, že svedkovia boli vypočutí dožiadaným daňovým úradom. F.. E. B. na ústnom pojednávaní pred príslušným správcom dane potvrdil, že spoločnosť vlastnila motorové vozidlo BMW 740d x Drive s evidenčným číslom B. 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, jej obchodnom majetku, evidencii vozidiel. Tiež v prípade spoločnosti CAESAR CAR a.s. vykonal miestne príslušný správca dane ústne pojednávanie s D.. F. Q., ktorá potvrdila, že motorové vozidlo BMW 740d x Drive s evidenčným číslom B. bolo do mája 2014 vo vlastníctve spoločnosti a bolo poskytnuté do užívania X. J.. Správca dane uskutočnil svedeckú výpoveď s predsedom predstavenstva spoločnosti CAESAR CAR a.s. P. V. F.H. a členom predstavenstva B. X. X. a dve svedecké výpovede s X. J., ktorých sa splnomocnený zástupca žalobcu zúčastnil a svedkom i kládol otázky. V spoločnosti JPZ, s.r.o. v konkurze sa vykonal miestne zisťovanie, a teda nešlo o výsluch svedka, preto nemohlo byť žalobcovi upreté právo vyplývajúce mu zo znenia § 25 daňového poriadku.

34. K ďalšej 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. Najbližšie nadriadený vedúci zamestnanec správcu dane listom zo dňa 09. 10. 2015 oznámil žalobcovi, že jeho žiadosť je irelevantná, pretože v danom prípade už bola daňová kontrola ukončená. D.. X. bol z daňového konania po vykonanej daňovej kontrole vylúčený na základe vlastného podnetu, ktoré vylúčenie nemá vplyv na zákonnosť vykonaného dokazovania.

35. Žalobca predložil správcovi dane v priebehu vyrubovacieho konania ako dôkaz, že motorové vozidlá využíval v roku 2013 na podnikateľské účely, knihu jász jedného motorového vozidla a to typu BMW s evidenčným číslom B. XXXBD. Spoločnosť ANTO CAR, s.r.o. nepredložila žiadny dôkaz o tom, že motorové vozidlá žalobcovi skutočne prenajala. Motorové vozidlo typu BMW s evidenčným číslom B. 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 členka dozornej rady X. J. a vozidlo nebolo predmetom prenájmu. Svedkyňa X. J. potvrdila, že vozidlo poskytla na užívanie svojmu priateľovi a ten následne ďalším osobám. Svedok P. V. F. predložil správcovi dane doklady preukazujúce, že vozidlo bolo využívané na služobné a súkromné účely členkou predstavenstva X. J.. Skutočnosť, že nemal ďalšie vedomosti o tom, ako členka dozornej rady vozidlo využívala, nie je dôvodom na spochybnenie výpovede svedka.

36. K prenajatému vozidlu Audi S8 QATRO s evidenčným číslom I. poukazoval žalobca na to, že má v spise založené písomné dôkazy o poskytnutí tohto vozidla spoločnosťou JPZ s.r.o. spoločnosti AMTT INVEST, s.r.o., ktorej konateľom bol T. K. a túto skutočnosť správca dane nevyhodnotil. K uvedenej námietke žalobcu žalovaný uviedol, že skutočnosť, že uvedené vozidlo poskytla spoločnosť JPZ s.r.o. spoločnosti AMTT INVEST, s.r.o. nie je dôkazom o žalobcom deklarovanej skutočnosti, že spoločnosť ANTO CAR, s.r.o. mu poskytla na používanie motorové vozidlá.

37. 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 správcou 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.

38. Správny súd uviedol, že medzi účastníkmi konania bol sporný výklad 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 august 2013 pri ním tvrdenej dodávke služieb podľa faktúry č. 20130712 zo dňa 01. 08. 2013 od dodávateľa ANTO CAR, s.r.o. s predmetom fakturácie podnájom motorových vozidiel, celkovo v sume 28.800,- eur, z toho základ dane 24.000,- eur a daň z pridanej hodnoty v sume 4.800,- eur.

39. 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 01. 08. 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 deklarovaný vyššie uvedený dodávateľ. V tomto smere podľa názoru súdu správca dane vykonal v potrebnom rozsahu dokazovanie, a to vyžiadanim si listinných dokladov od žalobcu a jeho bezprostredného dodávateľa, výsluchom žalobcu, bývalého konateľa deklarovaného dodávateľa služieb a svedkov (zamestnancov žalobcu, jeho obchodných partnerov, prípadne jeho známych).

40. V priebehu daňovej kontroly žalobca predložil správcovi dane faktúru č 20130712 zo dňa 01. 08. 2013 za podnájom motorových vozidiel v nej špecifikovaných, vystavenú spoločnosťou ANTO CAR, s.r.o. ako dodávateľom pre žalobcu ako odberateľa v mesiaci august 2013, ku ktorej pripojil zmluvy o nájme dopravného prostriedku. 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.

41. Za účelom zistenia skutkového stavu v súvislosti s deklarovanou dodávkou služieb pre žalobcu (odberateľ) spoločnosťou ANTO CAR, s.r.o. (dodávateľ) v zdaňovacom období august 2013, správca dane vykonal v potrebnom rozsahu dokazovanie, pričom prostredníctvom dožiadaného Daňového úradu Trnava bol predvolaný vtedajší konateľ spoločnosti ANTO CAR, s.r.o. T. na ústne pojednávanie. Vtedajší konateľ uvedenej spoločnosti, ktorý mal bezprostredne spolupracovať so žalobcom, sa však na predvolanie nedostavil a ani na výzvu daňového úradu nepredložil požadované doklady. V priebehu daňovej kontroly (23. 05. 2014) došlo k prevodu obchodného podielu spoločnosti ANTO CAR, s.r.o. a v dôsledku toho k zmene názvu, sídla i konateľa spoločnosti ANTO CAR, s.r.o. z dovtedajšieho spoločníka a konateľa T., na nového spoločníka a konateľa C. U., s bydliskom v Rumunsku, zmene obchodného názvu spoločnosti na BOGAL, s.r.o., ako i k zmene sídla spoločnosti. 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.

42. Správca dane následne vykonal výsluch už bývalého konateľa spoločnosti ANTO CAR, s.r.o. (konateľ v čase realizovania obchodov so žalobcom) Andreja Tótha, 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. 20130712 zo dňa 01. 08. 2013 za prenájom motorových vozidiel i to, že spoločnosť uvedené vozidlá prenajímala žalobcovi, ale nevedel predložiť relevantné dôkazy o dodaní uvedených služieb. Správcovi dane sa nepodarilo zabezpečiť potrebné dôkazy ani od súčasného konateľa právneho nástupcu spoločnosti BOGAL, s.r.o. C. C., ktorý bol konateľom spoločnosti BOGAL, s.r.o. a ktorý sa na predvolanie správcu dane nedostavil. Správca dane následne požiadal formou medzinárodnej výmeny informácií o pomoc rumunskú daňovú správcu, ktorá potvrdila, že na uvedenej adrese má C. U. bydlisko, ale v súčasnosti sa tam nezdržiava. Iná adresa, na ktorej by bol zastihnutý, nebola známa.

43. V kontrolovanom zdaňovacom období, t.j. august 2013 bol konateľom spoločnosti ANTO CAR, s.r.o. T. K., ktorého sa správcovi dane podarilo vypočúť až potom, čo tento previedol svoj obchodný podiel. Správne poukazoval žalovaný na tú skutočnosť, že správca dane konateľa spoločnosti chcel vypočúť, ale tento sa výsluchu vyhýbal a na predvolanie nereagoval a nezúčastnil sa ho. Dôvodne potom správca dane získal pochybnosti o reálnom dodaní služieb žalobcovi na základe predloženej faktúry zo dňa 01. 08. 2013. I napriek tomu, že svedok T. v čase, kedy už nebol konateľom spoločnosti ANTO CAR, s.r.o. potvrdil, že vystavenie faktúry pre žalobcu za sledované zdaňovacie obdobie, 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.

44. 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 ktorých si žalobca uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty v zdaňovacom období august 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 prác 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, spoločnosť BOGAL, s.r.o., ktorá bola pre správcu dane nekontaktná. Svedkovia, ktorí boli vypočutí správcou 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.. Nimi potvrdené skutočnosti, že boli využívané motorové vozidlá určitej značky, bez uvedenia evidenčného čísla, nemá žiadnu vypovedaciu hodnotu. K tvrdeniam žalobcu o tom, že svedok nemá povinnosť preukazovať skutočnosti, o ktorých vypovedá, listinnými alebo inými dôkazmi, správny súd uvádza, že s takýmto tvrdením možno súhlasiť. Zároveň je však 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.

45. Predmetom fakturácie bolo dodanie služieb podľa faktúry vystavenej spoločnosťou ANTO CAR, s.r.o. ako dodávateľom v mesiaci august 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 august 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.

46. Správca dane v priebehu daňovej kontroly spochybnil žalobcom predložené listinné doklady (faktúru), ktorou preukazoval dodanie služieb spoločnosťou ANTO CAR, s.r.o. a bolo dôkaznou povinnosťou žalobcu preukázať, že ním deklarované obchodné transakcie sa uskutočnili podľa ním predložených listinných dokladov. V priebehu daňovej kontroly, vyrubovacieho konania a ani odvolacieho konania žalobca nepredložil (okrem faktúry a zmluvy) 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 uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty práve pri deklarovaných dodávkach služieb od tejto spoločnosti.

47. K námietke žalobcu, že nebol upovedomený o výsluchu svedka F. E. B. (zástupca spoločnosti PREMIUM Support s. r. o. a svedkyne D. F. Q. (zástupkyne spoločnosti CAESAR CAR a.s.) správny súd uviedol, že v administratívnom spise sa nenachádzajú doručienky 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 F. E. B. 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 D. F. Q. sa vyjadrila k vozidlu, ktoré malo byť predmetom dodania služieb žalobcovi a uviedla, komu bolo v rámci spoločnosti vozidlo zverené a kto 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. Uvedený postup dožiadaného daňového úradu za daných okolností nemohol mať vplyv na zákonnosť vydaných rozhodnutí správnych orgánov. Správca dane na základe informácií, ktoré získal od svedkyne Q., vypočul predsedu predstavenstva spoločnosti CAESAR CAR a.s., ktorá bola vlastníkom uvedeného vozidla i osobu, ktorej bolo v kontrolovanom zdaňovacom období vozidlo zverené (X. J.), i jej priateľa (P. N.), 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 daňovom protokole, 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 nebola predmetom fakturácie v zdaňovacom období august 2013.

48. 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.

49. 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 august 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 správca 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.

50. Námietku žalobcu, týkajúcu sa zamestnanca správcu dane D. X., považoval správny súd za nedôvodnú. Pokiaľ žalobca disponoval informáciami, že D. môže byť vo veci daňovej kontroly u žalobcu zaujatý, mohol využiť svoje právo v zmysle ust. § 60 zák. 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, nie po jej ukončení. 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.

51. 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 uvedenému daňovému úradu priebežne predkladaných T. K. (konateľ spoločnosti ANTO CAR, s.r.o.) 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 ustanovenia § 11 daňového poriadku.

52. 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 považoval za nedôvodné námietky týkajúce sa toho, že správca dane viedol spis ku každému zdaňovaciemu obdobiu zvlášť, ak za príslušné zdaňovacie obdobie potom správca dane vydal i samostatné rozhodnutia, proti ktorým podal žalobca odvolanie a následne správne žaloby proti rozhodnutiam žalovaného, ktorými boli jeho odvolania zamietnuté.

53. Za danej dôkaznej situácie potom treba prisvedčiť tvrdeniu správcu dane a žalovaného, že žalobca nepreukázal ním deklarované obchodné transakcie (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 deklarovanému 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.

54. Dôležitou právnou otázkou v tomto konaní bolo posúdenie miery zaťaženia žalobcu dôkazným

bremenom vyplývajúcím 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 deklarovaných dodávkach služieb od spoločnosti ANTO CAR, s.r.o.. Dôkazné bremeno bolo jednoznačne na strane žalobcu, nakoľko skutočnosť 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. Bolo potrebné zdôrazniť, že žalobca bol priamo účastný ním deklarovaného zdaniteľného plnenia (dodávok 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).

55. 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 01. 08. 2013, a preto neboli splnené podmienky na presun dôkazného bremena zo žalobcu na správca dane. Prenos dôkaznej povinnosti z daňového subjektu na správca 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.

56. Bolo povinnosťou žalobcu v prípade, ak si uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty pri dodávke služby, ktoré mu mal podľa predloženej faktúry dodať deklarovaný dodávateľ, t. j. spoločnosť ANTO CAR, s.r.o., aby preukázal, že služby mu boli dodané práve dodávateľom uvedeným na faktúre, a taktiež, aby preukázal skutočné vykonanie a dodanie služieb zo strany ním deklarovaného dodávateľa. 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 služby dodala. Žalobca si zrejme tieto informácie neoveril dostatočne, a preto je možné dôvodne pochybovať, či mu fakturované služby reálne dodal ním tvrdý dodávateľ a platiteľ dane z pridanej hodnoty a či faktúra zo dňa 01. 08. 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 služieb. 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. 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 získať 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).

57. Mal za to, že je právom a povinnosťou správcu dane preveriť hodnovernosť žalobcom predložených dokladov. O výsledkoch vykonaného dokazovania bol žalobca správcom dane podrobne oboznamovaný v podaní zo dňa 02. 07. 2015 a mal možnosť sa k nim vyjadrovať, čo žalobca i využil. 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 prejednávajúcou, nie vyhľadávajúcou. Povinnosťou správcu dane je zvážiť 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 považoval v tejto súvislosti za potrebné uviesť, že zásada materiálnej pravdy, ovládajúca daňové konanie, nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrďa tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykonať, akým spôsobom dokazovanie doplniť, 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.

58. 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 deklarovateľom a navyše, 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 poukazyval 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 účastníkom ním deklarovateľného 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.

59. 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-499/10). V tomto smere dôkazná povinnosť v daňovom konaní jednoznačne spočíva na daňovom subjekte - žalobcovi, ktorému daňové orgány poskytnú 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 X. L. 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

vyžadovalo. 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.

60. 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 august 2013 v sume 4.800,- eur. Správne postupoval i žalovaný, keď rozhodnutie správcu dane zo dňa 27. 11. 2017 potvrdil podľa ust. § 68 ods. 5 zák. 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.

61. Skutkový stav zistený správcom dane a žalovaným je dostatočný, vychádza nielen z daňových dokladov predložených daňovým subjektom, ale predovšetkým zo zistení, že týmto dokladom absentuje materiálny podklad. Žalobca mal možnosť vyjadriť sa ku všetkým zisteniam správcu dane a zaujať k nim stanovisko, čo i využil a na svojich procesných právach nebol žiadnym spôsobom poškodený. Záver správcu dane a žalovaného, ktorý urobili a ustálili vo svojich rozhodnutiach, zodpovedá zásadám logického myslenia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov platnom v čase posudzovaného zdaňovacieho obdobia, pričom súd nezistil ani žiadne procesné pochybenia daňových orgánov, ku ktorým by musel prihliadať.

62. Žalovaný riadne odôvodnil svoje rozhodnutie v ústavnom a zákonnom procesnoprávnom a hmotnoprávnom rámci.

63. 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

64. 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 nevyssporiadal 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. 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.

65. Žalovaný nepodal ku kasačnej sťažnosti písomné vyjadrenie

III. Konanie pred kasačným súdom

66. 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.

67. 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.

68. 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 vyplynulo, 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.

69. Sťažovateľ argumentoval predložením faktúry z autoservisu, knihou jász a faktúrami na PHM. Keďže faktúra z autoservisu sa týka iného vozidla (zn. AUDI, evidenčné číslo: I.), tak ju možno hodnotiť ako bezpredmetnú pre prejednanú vec. 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. 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 svedka 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.

70. 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 vyžiadaných 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.

71. Pri osobe dodávateľa možno v kontexte skutkových zistení poukázať aj na komplikovanosť prepojení v skúmanom obchodnom reťazci. V prípade vozidla ečv: B. XXXDJ je vlastníkom spoločnosť CAESAR CAR a. s. Vozidlo mala pridelené na používanie členka predstavenstva X.. X., ktorý bol druhom p. J. mal vozidlo ečv: B. XXXDJ požičať konateľovi dodávateľa p. K.i. Pán N. 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 vyplynulo, že p. K. neskôr ako nový majiteľ prevzal spoločnosť MIRA CAR, s.r.o. 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 neprimerane 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.

72. 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.

73. 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. Zurnalizácia 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.

74. 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.

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

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.