

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 6Sžfk/23/2018
Identifikačné číslo spisu: 4015201250
Dátum vydania rozhodnutia: 13.12.2018
Meno a priezvisko: JUDr. Jozef Milučký
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:4015201250.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Jozefa Milučkého a členiek senátu JUDr. Moniky Válašikovej, PhD. a JUDr. Eriky Čanádyovej v právnej veci sťažovateľa: Lanfer, s. r. o., Hlavná 137/67, Veľké Ripňany-Behynce, IČO: 36 772 283, právne zastúpený: Beňo & partners advokátska kancelária, s. r. o., Námestie sv. Egídia 93, Poprad, IČO: 44 250 029, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného č. 849987/2015 zo dňa 11.06.2015, v konaní o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/274/2015-59 zo dňa 16.11.2016, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť sťažovateľa proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/274/2015-59 zo dňa 16.11.2016 zamietla.

Sťažovateľovi nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

Odôvodnenie

I.

Konanie pred prvostupňovým správnym súdom

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Nitre (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“) podľa ust. § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a následne zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 849987/2015 zo dňa 11.06.2015, a žalovanému nepriznal náhradu trov konania.

2. V odôvodnení rozsudku krajský súd uviedol, že úlohou súdu bolo posúdiť správnosť postupu a právnych záverov daňových orgánov pri rozhodovaní o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty u žalobcu za zdaňovacie obdobie máj 2012 v sume 10.766,- eur (ako rozdielu medzi daňou vyrubenou v daňovom priznaní v sume - 17.340,25 eura a daňou zistenou správcom dane v sume - 6.574,25 eura pri daňovej kontrole vykonanej u žalobcu v roku 2013 a 2014 za vyššie uvedené zdaňovacie obdobie) a zistiť, či daňové orgány pri rozhodovaní v danej veci vychádzali zo spoľahlivo zisteného skutkového

stavu pri vyslovení záveru, že žalobca nesplnil zákonom stanovené podmienky pre vznik nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, nakoľko nepreukázal uskutočnenie zdaniteľného plnenia zo strany ním deklarovaných dodávateľov tovaru (spoločnosťou NAROKO, s. r. o. a GARAX, s. r. o.).

3. Medzi účastníkmi konania bol sporný výklad vyššie ustanovení zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj len „zákon č. 222/2004 Z. z.“ alebo „zákon o DPH“), a to, či žalobcovi vznikol nárok na uplatnenie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2012 pri ním tvrdenej dodávke motorovej nafty za mesiac máj 2012 od dodávateľa NAROKO, s. r. o. podľa faktúry zo dňa 07.05.2012, č. 2012/5/07/01, faktúry zo dňa 16.05.2012, č. 2012/5/16/01 a faktúry zo dňa 25.05.2012, č. 2012/5/25/01 a pri dodávke pneumatík od dodávateľa GARAX, s. r. o. podľa faktúry zo dňa 17.05.2012, č. 2012/5/17/1.

4. Krajský súd k tomuto tvrdeniu uviedol, že zákon č. 222/2004 Z. z. 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, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené tak, ako sú deklarované v daňovom doklade, teda v tomto prípade na vyššie označených faktúrach. 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 dodávky tovaru, ktorý mal nakúpiť, alebo ktorý mu mali dodať ním deklarovaní vyššie označení dodávatelia len v prípade, ak by pri tomto tovare vznikla dodávateľom daňová povinnosť. V tomto smere podľa názoru súdu správca dane vykonal v potrebnom rozsahu dokazovanie, a to vyžiadanim si listinných dokladov, výsluchom konateľ a žalobcu a svedkov, resp. i preverovaním v spoločnostiach, ktoré mali byť v zdaňovacom období máj 2012 dodávateľmi žalobcu.

5. V priebehu daňovej kontroly žalobca predložil správcovi dane faktúru od dodávateľa NAROKO, s. r. o. zo dňa 07.05.2012, č. 1012/5/07/01 na sumu 20.700,- eur (základ dane 17.250,- eur + DPH 3.450,- eur), faktúru zo dňa 16.05.2012, č. 1012/5/16/01 na sumu 13.800,- eur (základ dane 11.500,- eur + DPH 2.300,- eur) a faktúry zo dňa 25.05.2012, č. 2012/5/25/01 na sumu 13.680,- eur (základ dane 11.400,- eur + DPH 2.280,- eur) a faktúru od dodávateľa GARAX, s. r. o. zo dňa 17.05.2012, č. 2012/5/17/1 na sumu 16.416,- eur (základ dane 13.680,- eur + DPH 2.736,- eur).

6. Krajský súd k tomuto uviedol, že predloženie uvedených dokladov (i keď sú opatrené pečiatkou a nečitateľným podpisom) je však len jednou z podmienok pre uznanie odpočítania dane z pridanej hodnoty, ale nie je tým ešte preukázaná realita a realizácia obchodnej transakcie, pretože technicky je dnes možné vyhotoviť akýkoľvek doklad a na akékoľvek plnenie bez ohľadu na to, či plnenie deklarované v dokladoch bolo i reálne uskutočnené alebo nie. Teda akékoľvek doklady bez reálneho preukázania zdaniteľného plnenia nie sú dôkazom o tom, že určité plnenie bolo i reálne uskutočnené.

7. Za účelom objasnenia deklarovaného obchodného vzťahu spoločnosti GARAX, s. r. o. a žalobcu správca dane opakovane bezúspešne zasielal predvolanie na adresu tejto spoločnosti s výzvou na predloženie listinných dokladov a taktiež predvolal na pojednávanie ako svedkov L. (konateľ spoločnosti v čase, keď sa mala obchodná transakcia uskutočniť) ako i R. (súčasná konateľka spoločnosti). Žalobca bol o týchto úkonoch (vykonaní výsluchu predvolaných svedkov vždy vopred upovedomený, ale pojednávania sa nezúčastnil). Dňa 28.01.2014 bol ako svedok na pojednávaní vypočutý L., ktorý potvrdil, že vystavil a podpísal faktúru, ale na väčšinu položených otázok odpovedal, že si nepamätá, nevie, spoločnosť nemala zamestnancov, za spoločnosť konal on a ešte nejaký pán, ktorého meno nevie, doklady odovzdal pri predaji spoločnosti novej konateľke. Táto bola opakovane bezúspešne predvolávaná na pojednávanie, nikdy sa nedostavila a podľa oznámenia príslušného oddelenia polície ju nebolo možné ani predviesť.

8. Konateľ žalobcu bol o takto vykonanom dokazovaní oboznámený na pojednávaní konanom dňa 28.05.2014, pričom k dodávke motorovej nafty (od spoločnosti NAROKO, s. r. o.) uviedol, že tovar bol objednaný telefonicky, pohonné hmoty odovzdal vodič a prebral ho on, alebo jeho zamestnanec, naftu prečerpali na počítadle cisterny, doklad o tom nevedel predložiť. Prepravu zabezpečoval dodávateľ, pôvod tovaru nevedel uviesť a jeho kvalitu nekontroloval. K dodávke tovaru - pneumatiky sa bližšie vyjadriť nevedel, uviedol len, že tieto zostávali na vozidlá spoločnosti. Správca dane žalobcu vyzval, aby predložil doklady a dôkazy, ktoré ešte neboli predložené. Ďalšie pojednávanie za účasti splnomocneného zástupcu žalobcu sa konalo dňa 16.07.2014 a jeho predmetom bolo oboznámenie so zistenými skutočnosťami v prebiehajúcej daňovej kontrole, pričom žalobca bol vyzvaný, aby sa vyjadril, ako vie preukázať svoje tvrdenia ohľadne prijatia zdaniteľných plnení.

9. Za danej dôkaznej situácie krajský súd prisvedčil tvrdeniu správcu dane a žalovaného, že žalobca nepreukázal ním deklarovanú obchodnú transakciu (dodanie motorovej nafty od spoločnosti NAROKO, s. r. o. a pneumatík od spoločností GARAX, s. r. o. ako dodávateľov).

10. S poukazom na výsledky dokazovania vykonaného správcom dane bol aj krajský súd toho názoru, že žalobcom deklarovaným dodávateľom nemohla vzniknúť daňová povinnosť na dani z pridanej hodnoty, a preto nemohlo ani žalobcovi vzniknúť právo na odpočítanie tejto dane.

11. V tejto súvislosti krajský 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, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že „dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi. Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil, preto je jeho povinnosťou preukázať, že si nárok uplatňuje dôvodne a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako dôvodný“.

12. Správny súd nemal žiadne pochybnosti o tom, že dodanie tovarov žalobcovi od ním deklarovaných dodávateľov uvedených vyššie nie je preukázané predloženými faktúrami, ale ani výpoveďou svedkov. Taktiež správny súd s poukazom na predložený administratívny spis a priebeh administratívneho konania nemal pochybnosti o tom, že predloženými listinnými dokladmi nebolo preukázané dodanie motorovej nafty od dodávateľa NAROKO, s. r. o., ale ani dodanie pneumatík od spoločnosti GARAX, s. r. o., nakoľko predloženie listinných dokladov (faktúr) nie je ešte samo osebe dôkazom o dodaní tovaru a v konkrétnom prípade nebolo dodanie tovaru preukázané ani výpoveďou svedka Z. a L..

13. Krajský súd bol názoru, že bolo povinnosťou žalobcu v prípade, ak si uplatnil odpočítanie dane pri tovare, ktorý mu mali dodať deklarovaní dodávatelia, (t. j. spoločnosť NAROKO, s. r. o. a GARAX, s. r. o.), aby preukázal skutočnú existenciu zdaniteľného plnenia, vrátane napr. prepravy tovaru. 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 prepravu tovaru vykoná. Žalobca si zrejme tieto informácie neoveril dostatočne, a preto je podľa krajského súdu možné dôvodne pochybovať, či mu fakturovaný tovar dodal ním tvrdý dodávateľ a platiteľ dane z pridanej hodnoty a či faktúry, pri ktorých si uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty boli vôbec vystavené platiteľom tejto dane. 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 deklarovanými dodávateľmi.

14. S poukazom na uvedené je potom podľa názoru krajského súdu 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.

15. Krajský súd bol toho názoru, že žalovaný riadne odôvodnil svoje rozhodnutie v ústavnom a zákonom procesnoprávnom a hmotnoprávnom rámci. Procesnoprávny rámec predstavujú predovšetkým princípy riadneho a spravodlivého procesu (článok 46 a nasl. Ústavy SR a článok 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd), ktoré vylučujú ľubovôľu pri rozhodovaní, lebo povinnosťou správneho orgánu je presvedčivo a správne vyhodnotiť dôkazy a svoje rozhodnutie náležite odôvodniť.

16. V tejto súvislosti dal krajský súd do pozornosti žalobcu, že v zmysle konštantnej judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva (napr. rozsudok zo dňa 21.01.2009 vo veci *García Ruiz* proti Španielsku, rozsudok zo dňa 19.04.1994 vo veci *Van de Hurk* proti Holandsku) a Ústavného súdu Slovenskej republiky (napr. vo veciach vedených pod sp. zn. III. ÚS 209/04, III. ÚS 95/06, zn. III. ÚS 260/06) nie je potrebné, aby bola daná podrobná odpoveď na každú vznesenú námietku, ale je vždy potrebné podľa povahy veci reagovať v odôvodnení rozhodnutia na zásadnú a relevantnú námietku. Žalovaný pri odôvodňovaní svojho rozhodnutia takto postupoval a jeho žalobou napadnuté rozhodnutie v dostatočnej miere uvádza dôvody, na ktorých sa výrok tohto rozhodnutia zakladá, pričom v odôvodnení svojho rozhodnutia sa vysporiadal so všetkými rozhodujúcimi námietkami žalobcu a nemožno hovoriť o jeho svojvôli pri rozhodovaní. Taktiež i po hmotnoprávnej stránke vysvetlil podstatu podmienok uplatnenia práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty podľa ust. § 49 ods. 1, 2 zákona č. 222/2004 Z. z., pričom postupoval v súlade s ustálenou judikatúrou.

17. Daňové konanie je ovládané zásadou prejednávajúcou, nie vyhľadávajúcou, čo znamená, že bolo povinnosťou žalobcu označiť a predložiť dôkazy preukazujúce dôvodnosť jeho postupu pri podaní daňového priznania (uplatnenie odpočítania dane z pridanej hodnoty). Tu je potrebné uviesť, že podľa predložených listinných dokladov (faktúr) mal byť žalobca v obchodnom vzťahu s vyššie označenými dodávateľmi v tuzemsku a bolo výlučne jeho povinnosťou ako odberateľa, aby označil a predložil dôkazy o dodaní a preprave tovaru k nemu.

18. S poukazom na uvedené správny súd dospel k záveru, že správca dane postupoval správne a v zmysle zákona, keď žalobcovi rozhodnutím zo dňa 02.12.2014 vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2012 v sume 10.766,- eur. Správne postupoval i žalovaný, keď rozhodnutie správcu dane zo dňa 02.12.2014 potvrdil podľa ust. § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 563/2009 Z. z.“ alebo „daňový poriadok“), a to rozhodnutím zo dňa 11.06.2015. 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.

19. Správny a zákonu zodpovedajúci je podľa názoru krajského súdu i výrok rozhodnutia žalovaného a tento zodpovedá ust. § 74 ods. 4 vyššie citovaného zákona (odvolací orgán napadnuté rozhodnutie v odôvodnených prípadoch zmení alebo zruší, inak napadnuté rozhodnutie potvrdí), nakoľko správca dane rozhodoval podľa ust. § 68 ods. 5 tohto zákona (správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani), keď žalobcovi vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2012.

20. Preskúmaním žalobou napadnutého rozhodnutia žalovaného v intenciách podanej žaloby a bez zistenia dôvodov na jeho zrušenie podľa ust. § 191 SSP, správny súd dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná, a preto ju rozsudkom zamietol podľa ust. § 190 SSP.

21. 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, vychádzajúc z toho, že žalovaný v zásade nemá právo na náhradu trov konania a túto mu možno priznať len vo výnimočných prípadoch. O takýto prípad sa v predmetnej veci nejednalo a zo súdneho spisu ani nevyplýva, že by žalovanému v súvislosti s týmto súdnym konaním trov konania vznikli.

II.

Kasačná sťažnosť

22. Proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Nitre podal žalobca v postavení sťažovateľa (ďalej len „sťažovateľ“) dňa 21.02.2017 kasačnú sťažnosť podľa ust. § 438 SSP, ktorou sa domáhal zrušenia vyššie citovaného rozsudku Krajského súdu v Nitre a vrátenia veci krajskému súdu na ďalšie konanie.

23. V dôvodoch kasačnej sťažnosti sťažovateľ uviedol, že má za to, že rozhodnutie krajského súdu je založené na nesprávnom právnom posúdení veci - rozložení dôkazného bremena, keď ho súd v celom rozsahu určil sťažovateľovi ako daňovému subjektu v zmysle § 24 ods. 1 daňového poriadku.

24. Sporným v konaní je preto podľa sťažovateľa právna otázka posúdenia a rozloženia dôkazného bremena medzi daňový subjekt ako platiteľa DPH a správcu dane.

25. Žalovaný spochybňoval, že dodanie tovaru od dodávateľa NAROKO, s. r. o. a GARAX, s. r. o., nakoľko preverovaním zistil, že uskutočnenie zdaniteľného obchodu sa reálne neuskutočnilo. Rozhodujúcim pritom bola podľa neho skutočnosť, že daňový subjekt, s ktorým sťažovateľ realizoval obchody sa nezdržuje reálne na adrese svojho sídla. Podľa názoru sťažovateľa „nekontaktnosť“ týchto spoločností nemožno klásť za vinu sťažovateľovi. Sťažovateľ mal za to, že dôkazy od neho vyžadované boli za mierou jeho technických, právnych, ale aj zákonných možností. Sťažovateľ nijakým spôsobom nevie ovplyvniť právnu existenciu svojich dodávateľov, resp. dodávateľov týchto dodávateľov.

26. Podľa jeho názoru skutočnosť, či sťažovateľ ako daňový subjekt vedel alebo mohol vedieť, že sa prijatím plnenia bude podieľať na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom, je dôkazným bremenom správcu dane.

27. Na podporu svojich tvrdení sťažovateľ poukázal na judikatúru slovenských súdov, napr. na rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2011, 3Sžf/19/2010, 6Sžf/10/2012, 6Sžf/81/2013, 3Sžf/8/2014 a iné. Podľa jeho názoru uvedené rozsudky poukazujú na to, že k vyčerpaniu vlastného dôkazného bremena daňového subjektu dôjde, ak materiálne plnenie preukáže zodpovedajúcou faktúrou alebo daňovým dokladom; a teda na preukázanie opaku znáša dôkazné bremeno aj dôkaznú núdzu správca dane. Mal preto za to, že právne významné okolnosti, z ktorých sa vyvodzuje úmysel a vedomosť daňového subjektu v podvodnom konaní obchodného partnera v reťazovej transakcii zisťuje a dokazuje správca dane.

28. Sťažovateľ poukázal na konania, vedené na Krajskom súde v Nitre pod sp. zn. 15S/30/2015 a 15S/39/2015, ktorých predmetom sú veci založené na rovnakých skutkových základoch a o ktorých krajský súd rozhodol v prospech sťažovateľa.

29. Ďalej sťažovateľ poukázal aj na judikatúru Súdneho dvora v spojených prípadoch C-354/03 a C-355/03, C-484/03, C-273/11, C-409/04, C-484/03, v spojených veciach C-439/04 a C-440/04, C-285/11, v spojených veciach C-80/11 a C-142/11.

30. V tejto súvislosti poukázal na to, že preukázanie práva na oslobodenie, resp. odpočet dane je podmienené len existenciou faktúry a v zmysle európskej legislatívy nemožno vyžadovať nič viac. Žalovaný preto nemôže v rozpore s uvedenými ustanoveniami prenášať svoju vlastnú úlohu kontroly na zdaniteľnú osobu, a to pod hrozbou zamietnutia nároku na odpočet dane, resp. oslobodenie dane.

31. Sťažovateľ mal za to, že objektívne preukázal splnenie povinností, ktoré mu boli uložené v oblasti dokazovania a tým si splnil aj povinnosť dôkazného bremena. V danom prípade mal sťažovateľ za to, že vyčerpал svoju dôkaznú povinnosť, predložil všetky doklady, ktorými reálne disponoval a reálne disponovať mohol.

32. Na základe vyššie uvedeného v zmysle ust. § 462 SSP navrhol, aby kasačný súd rozsudok Krajského súdu v Nitre zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

33. Žalovaný sa k podanej kasačnej sťažnosti nevyjadril.

III.

Konanie na kasačnom súde

34. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (ďalej aj „kasačný súd“) (§ 438 ods. 2 SSP) po zistení, že kasačnú sťažnosť podal včas účastník konania zastúpený v súlade s ust. § 449 ods. 1 SSP, bez nariadenia pojednávania podľa ust. § 445 SSP preskúmal vec a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

35. Najvyšší súd SR ako príslušný súd podľa ust. § 11 písm. g) SSP prejednal vec bez nariadenia pojednávania podľa ust. § 455 SSP s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli súdu a internetovej stránke Najvyššieho súdu SR www.nsud.sk podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s ust. § 452 ods. 1 SSP.

36. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/274/2015-59 zo dňa 16.11.2016, ktorým tento podľa ust. § 190 SSP zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal preskúmania a následne zrušenia rozhodnutia žalovaného zo dňa 11.06.2015, č. 849987/2015, ktorým Finančné riaditeľstvo SR s poukazom na ust. § 74 ods. 4 daňového poriadku potvrdilo rozhodnutie Daňového úradu Nitra č. 9414401/5/5272227/2014 zo dňa 02.12.2014, ktorým bol v zmysle § 68 ods. 5 daňového poriadku vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2012 v sume 10.766,- eur eura daňovému subjektu Lanfer, s. r. o., Behynce, Hlavná 137/67, Veľké Ripňany.

37. Z obsahu administratívneho spisu najvyšší súd zistil, že správca dane vykonal u daňového subjektu, ktorého predmetom podnikateľskej činnosti bola sprostredkovateľská činnosť, obchodná činnosť, reklamná a poradenská činnosť, prenájom strojov, prístrojov, dopravných zariadení, motorových vozidiel a ďalšie činnosti, kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2012, z ktorej vypracoval protokol č. 9414401/5/4209204/2014 zo dňa 12.09.2014. Na základe výsledkov kontroly vydal dňa 02.12.2014 rozhodnutie č. 9414401/5/5272227/2014, ktorým vyrubil daňovému subjektu rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 10.766,00 eur.

38. Daňová kontrola dane z pridanej hodnoty bola vykonaná v zmysle § 46 ods. 1 daňového poriadku na základe oznámenia č. 9414401/5/4115474/2013 zo dňa 11.09.2013, zahájená bola dňa 10.10.2013 spísaním zápisnice o ústnom pojednávaní č. 9414401/5/4591213/2013.

39. Daňový subjekt si za kontrolované zdaňovacie obdobie máj 2012 uviedol v daňovom priznaní daň z tovarov s služieb nadobudnutých v tuzemsku v zmysle § 49 ods. 2 písm. a) zákona o dani z pridanej hodnoty v sume 32.507,94 eura.

40. Správca dane kontrolou dokladov predložených ku kontrole zistil, že daňový subjekt si v kontrolovanom zdaňovacom období uplatnil právo odpočítania dane podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o dani z pridanej hodnoty v sume 8.030,00 eur z dodávateľských faktúr č. 2012/5/07/01 zo dňa 07.05.2012 v celkovej sume 20.700,00 eur, z toho základ dane v sume 17.250,00 eur a DPH v sume 3.450,00 eur, č. 2012/5/16/01 zo dňa 16.05.2012 v celkovej sume 13.800,00 eur, z toho základ dane v

sume 11.500,00 eur a DPH v sume 2.300,00 eur a č. 2012/5/25/01 zo dňa 25.05.2012 v celkovej sume 13.680,00 eur, z toho základ dane v sume 11.400,00 eur a DPH v sume 2.280,00 eur, za nákup motorovej nafty, vystavených dodávateľom NAROKO, s. r. o., Gen. M. R. Štefánika 373/11, 911 01 Trenčín, IČO: 46 222 847, DIČ: 2023286903, IČ DPH: SK2023286903 (ďalej len „spoločnosť NAROKO, s. r. o.“).

41. Daňový subjekt predložil správcovi dane k výkonu daňovej kontroly evidenciu dane z pridanej hodnoty, ktorú viedol v zmysle § 70 zákona o DPH, ktorá bola podkladom pre vypracovanie podaného daňového priznania a doklady súvisiace s predloženými evidenciami dane z pridanej hodnoty, za kontrolované zdaňovacie obdobie.

42. Správca dane si preveroval dodanie tovaru uvedeného na faktúrach č. 2012/5/07/01, č. 2012/5/16/01 a č. 2012/5/25/01 a uplatnenie práva na odpočítanie dane formou dožiadania č. 9414401/5/4970120/2013 zo dňa 06.11.2013, zaslaného miestne príslušnému správcovi dane spoločnosti NAROKO, s. r. o., Daňovému úradu Trenčín.

43. Z odpovede na dožiadanie, doručenej správcovi dane dňa 21.11.2013, vyplynulo, že spoločnosť NAROKO, s. r. o. na adrese sídla zapísanom v obchodnom registri reálne nesídlí. Na tejto adrese bolo spoločnosti poskytnuté registračné číslo a korešpondenčná adresa na základe podnájomnej zmluvy zo dňa 17.08.2011, uzatvorenej medzi spoločnosťou NAROKO, s. r. o. a spoločnosťou ZALOŽENIE-PREDAJ-S.R.O., s. r. o., DIČ: 2023203435, IČO: 46 032 118, a to na obdobie jedného roka. Pretože spoločnosť NAROKO, s. r. o. novú zmluvu so spoločnosťou ZALOŽENIE-PREDAJ-S.R.O., s. r. o., neuzatvorila, poskytovanie sídla jej na uvedenej adrese zaniklo.

44. Spoločnosť NAROKO, s. r. o. bola registrovaná na daň z pridanej hodnoty v období od 08.09.2011 do 30.06.2013, posledné daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty podala za II. štvrťrok 2012.

45. Správca dane ďalej zistil, že spoločnosť NAROKO, s. r. o. nemala v predmete podnikania nákup a predaj pohonných hmôt, nebola registrovaná ako predajca pohonných hmôt v zmysle § 25b zákona č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja v znení neskorších predpisov, ani ako platiteľ dane z motorových vozidiel, spoločnosť nemala zamestnancov a nedisponovala vybavením na prepravu pohonných hmôt. Správca dane na základe uvedených zistení a z obsahu predložených faktúr, deklarácií predaj pohonných hmôt, skonštatoval, že uvedené faktúry nie sú relevantným dôkazom o tom, že dodanie pohonných hmôt bolo uskutočnené, pretože v spoločnosti NAROKO, s. r. o. neboli splnené podmienky umožňujúce nákup a predaj pohonných hmôt.

46. Správca dane ďalej kontrolou predložených účtovných dokladov zistil, že daňový subjekt si uplatnil právo na odpočítanie dane podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH v sume 2.736,00 eur z faktúry č. 2012/5/17/1 zo dňa 17.05.2012 v celkovej sume 16.416,00 eur, z toho základ dane v sume 13.680,00 eur a DPH v sume 2.736,00 eur, za dodávku pneumatík, ktoré vystavil dodávateľ, spoločnosť GARAX, s. r. o., (do 27.12.2013 Parková 45, Bratislava 821 05) Mlynarovičova 2471/11, 851 03 Bratislava-Petržalka, IČO: 46 408 487, DIČ: 2023382009, IČ DPH: SK2023382009 (ďalej len „GARAX, s. r. o.“).

47. Správca dane si preveroval v priebehu daňovej kontroly dodanie tovaru spoločnosťou GARAX, s. r. o., formou dožiadania č. 9414401/5/4958394/2013 zo dňa 06.11.2013, zaslaného miestne príslušnému správcovi dane dodávateľa, Daňovému úradu Bratislava. Z odpovede na dožiadanie, doručenej správcovi dane dňa 07.04.2014, vyplynulo, že spoločnosť GARAX, s. r. o. bola v období od 01.01.2012 do 31.12.2012 štvrtročným platiteľom dane z pridanej hodnoty, posledné daňové priznanie spoločnosť podala za zdaňovacie obdobie november 2013 negatívne od 01.01.2013 mesačný platiteľ dane z pridanej hodnoty). Spoločnosť na výzvu správcu dane na predloženie dokladov reagovala písomnou odpoveďou, v ktorej uviedla, že doklady nemôže predložiť z dôvodu neprítomnosti konateľa spoločnosti. Opakovaná výzva na predloženie dokladov, adresovaná na sídlo spoločnosti, sa vrátila správcovi dane s poznámkou „adresát je neznámy“. Správca dane z dôvodu zmeny sídla, zaslal spoločnosti dňa 10.02.2014 opakovanú výzvu na predloženie dokladov, ktorá sa vrátila poznámkou „zásielka neprevzatá v odbernej

lehote“.

48. Správca dane na základe zistených skutočností týkajúcich sa dodávateľskej spoločnosti NAROKO, s. r. o. ako aj na základe vyjadrení kontrolovaného daňového subjektu skonštatoval, že dodanie tovaru spoločnosťou NAROKO, s. r. o. a GARAX, s. r. o. nebolo v priebehu daňovej kontroly jednoznačne preukázané. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od dodávateľa NAROKO, s. r. o. a GARAX, s. r. o., musí byť schopný preukázať, že zdaniteľný obchod bol skutočne v deklarovanom rozsahu aj týmto dodávateľom uskutočnený.

49. Správca dane postupoval pri výkone daňovej kontroly v súlade s ustanoveniami zákona o DPH a daňového poriadku, pričom vykonal nielen formálnu kontrolu predložených dokladov, ale skúmal aj realitu zdaniteľných obchodov.

50. Kontrolovaný daňový subjekt napriek svojej povinnosti, ktorú mu ukladá okrem iného aj § 45 ods. 2 daňového poriadku, neunesol v rámci vykonávania daňovej kontroly dôkazné bremeno, a teda nepreukázal svoje právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a) v nadväznosti na ustanovenie § 51 ods. 1 písm. a) zákona o dani z pridanej hodnoty.

51. Správca dane na základe uvedených zistení neuznal daňovému subjektu právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty za kontrolované zdaňovacie obdobie v sume 10.766,00 eur.

IV.

Právne predpisy, právne názory kasačného súdu

52. Podľa § 19 ods. 1 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. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

53. 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.

54. 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.

55. 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.

56. 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, pričom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

57. Podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku daňový subjekt preukazuje

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

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

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

60. 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.

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

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

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

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

65. Kasačný súd preskúmal rozsudok správneho súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu a konanie mu predchádzajúce, a to najmä z toho pohľadu, či sa krajský 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.

66. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Nitre potom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a s príhľadnutím na ust. § 461 SSP dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchyľil 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 stotožnil v celom rozsahu.

67. Účelom daňového konania je zistenie, či daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotno-

právnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, zákon č. 563/2009 Z. z. obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane, alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

68. Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane vykonáva a vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane.

69. 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 veci 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.

70. Podľa rozsudku Najvyššieho súdu SR 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 zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácii relevantných ustanovení.

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

72. V tejto súvislosti najvyšší súd poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR č. k. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva právny záver: „...dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2 a § 51 zákona č. 222/2004 Z. z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil, preto je jeho povinnosťou preukázať, že si nárok uplatňuje dôvodne a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený...“.

73. V prejednávanej veci mal najvyšší súd za preukázané, že žalovaný ako aj správca dane pri výkone daňovej kontroly, ako aj vo vyrubovacom konaní vyhodnotili všetky dôkazy a zistené skutočnosti, rozhodujúce pre správne určenie dane, v ich vzájomnej súvislosti a prihliadli na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Správca dane vykonal vo veci rozsiahle dokazovanie s cieľom preveriť reálnosť obchodov deklarovaných špecifikovanými faktúrami.

74. Kasačný súd s poukazom na priložený administratívny spis, ako aj priebeh administratívneho konania nemal pochybnosti o tom, že predloženými listinnými dokladmi nebolo preukázané dodanie motorovej

nafty od dodávateľa NAROKO, s. r. o., ani dodanie pneumatík od spoločnosti GARAX, s. r. o.

75. Kasačný súd v danom prípade v plnom rozsahu odkazuje na nález Ústavného súdu SR č. k. I. ÚS 241/07-44, z ktorého vyplýva: „...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...“.

76. 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, napr. rozsudky SD EÚ vo veciach 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.

77. V tomto prípade teda správca dane mal právo preveriť reálnosť dodávky, ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. Bolo na sťažovateľovi, 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 obchodov.

78. Najvyšší súd SR na tomto mieste poukazuje nielen na základnú zásadu obchodného práva, a to poctivého obchodného styku, ale aj na tú skutočnosť, že súčasne základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti je aj to, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti musí mať vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činností, ktorými podnikateľ napĺňa jednotlivé definičné znaky pojmu podnikanie, ale aj o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak čini. Ak takéto vedomosti štatutárnemu orgánu obchodnej spoločnosti chýbajú, potom v danom prípade ide o výkon práva na podnikanie, ktorý nepožíva v zmysle § 264 Obchodného zákonníka právo na ochranu a pochybnosti správcu dane o pravdivosti údajov, uvádzaných daňovým subjektom, sú oprávnené.

79. V okamihu, kedy správca dane spochybnil dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní, musí daňový subjekt v daňovom konaní preukázať, že k realizácii plnenia skutočne došlo. Už samotné zistenie skutočnosti, 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 reálnosti jeho dodávok.

80. 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 zaťažovaný dôkazným bremenom preukázať všetky skutočnosti, ktoré povinne uvádza v daňovom priznaní.

81. Podmienky, uvedené v § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a), § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z., sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné plnenie sa viaže nárok na odpočet.

82. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť, keďže to zákon neustanovuje ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu, 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.

83. Kasačný súd s poukazom na vyššie citované ust. § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. 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 EÚ o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty je boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadom zneužívania (viď rozsudok zo dňa 29.04.2004 Gemeente Leusden a Holin Groep, C-487/01 a C-7/02, Zb. s. I. 5337, bod 76, ako rozsudok zo dňa 21.02.2006 Halifax, a i., C-255/02 Zb. s. I. 1609, bod 71).

84. 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 dostatočným a vierohodným spôsobom preukázal.

85. Sťažovateľ v daňovom konaní neobjasnil ako prebiehala komunikácia medzi ním a dodávateľmi tovaru, ani 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.

86. Záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil, a žalovaný ustálil, podľa názoru kasačného súdu zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona č. 222/2004 Z. z. Z vykonaného dokazovania podľa názoru kasačného súdu je zrejmé, že žalobcom predloženým daňovým dokladom, predovšetkým vo svetle kontrolných zistení v rámci konkrétneho obchodného kontraktu, absentuje bez pochybnosti preukázané dodanie, čo oprávnené vzbudzuje dosiaľ neodstránené pochybnosti o uskutočnených deklarovaných zdaniteľných plneniach, na základe ktorých si žalobca uplatnil právo na odpočet, ako i vierohodnosti účtovnej evidencie žalobcu (§ 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z.).

87. Skutočnosť, ktorú sťažovateľ namietal v podanej kasačnej sťažnosti, že Krajský súd v Nitre sa predmetným rozsudkom odchýlil od ustálenej rozhodovacej praxe, pričom poukázal na judikatúru Najvyššieho súdu SR, kasačný súd vyhodnotil ako nedôvodnú, nakoľko 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 a týkali sa iných subjektov. Išlo o dodávky tovaru preukázateľne dodaného platiteľom DPH a nie je možné ich aplikovať na daný prípad.

88. Ďalšie skutočnosti, ktorými sťažovateľ v kasačnej sťažnosti spochybnil predmetný rozsudok Krajského súdu v Nitre, boli totožné s námietkami, ktoré namietal už v správnom konaní na tomto súde a s ktorými sa krajský súd náležite vysporiadal. Nakoľko kasačný súd konštatoval, že kasačná sťažnosť neobsahuje žiadne relevantné tvrdenia a dôkazy, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu, s poukazom na ust. § 461 SSP kasačnú sťažnosť zamietol.

89. Pre úplnosť kasačný súd uvádza, že v danom prípade je potrebné poukázať na rozhodovaciu činnosť tunajšieho súdu v obdobných veciach, napr. sp. zn. 6Sžfk/5/2016, 4Sžfk/1/2017, 5Sžfk/45/2017, 3Sžfk/33/2017, 3Sžfk/13/2018, 3Sžfk/32/2017.

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

91. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3 : 0 (§ 3 ods. 9 veta tretia 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.