

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 6Sžfk/5/2016
Identifikačné číslo spisu: 4015200771
Dátum vydania rozhodnutia: 31.07.2018
Meno a priezvisko: JUDr. Alena Adamcová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:4015200771.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Aleny Adamcovej a členov senátu JUDr. Jozefa Milučkého a JUDr. Moniky Válašikovej, PhD., v právnej veci žalobcu: Lanfer, s.r.o., Hlavná 137/67, Veľké Ripňany, IČO: 36 772 283, zastúpeného Advokátska kancelária JUDr. Slávik a partneri, s.r.o., Nám. M. R. Štefánika 3, Topoľčany, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná č. 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného zo dňa 10.06.2015, č. 819389/2015, v konaní o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/156/2015-82 zo dňa 25. mája 2016, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/156/2015-82 zo dňa 25. mája 2016 p o t v r d z u j e.

Žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania n e p r i z n á v a.

Odôvodnenie

I.

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Nitre (ďalej v texte rozsudku aj „krajský súd“ alebo „prvostupňový súd“) postupom podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O. s. p.“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 819389/2015 zo dňa 10.06.2015, ktorým žalovaný podľa § 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 „zák. č. 563/2009 Z. z.“ alebo „daňový poriadok“) potvrdil prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Nitra č. 9414401/5/5270981/2014 zo dňa 02.12.2014, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) za zdaňovacie obdobie január 2012 v sume 4.877,50 eur.

Prvostupňový súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že jeho úlohou bolo posúdiť správnosť postupu a právnych záverov daňových orgánov pri rozhodovaní o určení rozdielu DPH u žalobcu za zdaňovacie obdobie január 2012 v sume 4.877,50 eur (ako rozdielu medzi daňou vyrubenou daňovým priznaním t. j.

- 18.146,57 eur a daňou zistenou správcom dane - 13.269,07 eur pri daňovej kontrole vykonanej u žalobcu v roku 2013 a 2014 pri dodržaní jej časového rozsahu) 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 DPH a nepreukázal uskutočnenie zdaniteľného plnenia zo strany ním deklarovaného dodávateľa tovaru a služieb, t. j. spoločnosti NAROKO s. r. o.

S poukazom na ust. § 249 ods. 2 O. s. p. bol súd pri preskúmaní postupu a zákonnosti rozhodnutia žalovaného viazaný rozsahom a dôvodmi uvedenými v podanej žalobe, v ktorej žalobca okrem iného namietal, že rozhodnutie žalovaného vychádza z nesprávneho a výlučne jednostranného hodnotenia dôkazov, ak správca dane prijatie zdaniteľných plnení od spoločnosti NAROKO s. r. o. neuznal. Žalobca pritom poukázal na to, že správcovi dane predložil všetky dôkazy o prijatých zdaniteľných obchodoch od spoločnosti NAROKO s. r. o., a to faktúry, dodacie listy a výpisy z účtu o zaplatení faktúr. Súd k tomu uviedol, že správca dane vykonal dokazovanie a snažil sa preveriť dodanie tovaru u žalobcom deklarovaného dodávateľa, a to jednak dožiadaním na Daňový úrad Trenčín, ktorým bolo zistené, že spoločnosť NAROKO s. r. o. nie je v mieste sídla kontaktná. Súčasná konateľka D. F., ktorú správca dane vypočul ako svedka, uviedla a aj listinnými dôkazmi preukázala, že jej bol odcudzený občiansky preukaz, čo oznámila na polícii (dňa 13.04.2012) a následne zistila, že je zapísaná ako konateľka spoločnosti NAROKO s. r. o., a to v dôsledku zneužitia jej občianskeho preukazu. Bývalý konateľ K. A. síce potvrdil dodanie tovaru a služieb žalobcovi, vystavenie faktúr a ich zaplatenie, ale bližšie sa k spolupráci vyjadriť nevedel a nevedel predložiť žiadne dôkazy o obchodoch so žalobcom z dôvodu, že ich mal odovzdať D. F. Žalobca bol o týchto zisteniach a výsledkoch dokazovania oboznámený (zápisnica o ústnom pojednávaní zo dňa 16.07.2014). Vo svojom vyjadrení k protokolu zo dňa 16.10.2014 poukázal na to, že správca dane mal pri výkone daňovej kontroly k dispozícii všetku dokumentáciu. Nesúhlasil s konštatovaním správcu dane, že neboli splnené podmienky práva na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 49 ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej v texte rozhodnutia len „zák. č. 222/2004 Z. z.“ alebo „zákon o DPH“), nenavrhol však vykonať ďalšie dokazovanie.

Súd s poukazom na výsledky dokazovania vykonaného správcom dane bol tiež toho názoru, že žalobcom deklarovanému dodávateľovi nemohla vzniknúť daňová povinnosť na DPH, 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, 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 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 dôvodný“.

Prvostupňový súd uviedol, že daňový subjekt uplatňujúci si odpočítanie DPH má v daňovom konaní preukázať reálnu existenciu zdaniteľného plnenia, pretože jej uskutočnenie zákon automaticky nepredpokladá. Z uvedeného potom vyplýva, že cieľom daňového konania je overiť, či sa zdaniteľné plnenie uskutočnilo tak, ako to tvrdí daňový subjekt. Preverovaním žalobcom tvrdenej obchodnej transakcie v mesiaci január 2012 na základe ním predložených dokladov správca dane zistil a konštatoval, že deklarovaná obchodná transakcia sa neuskutočnila tak, ako je to uvedené na faktúrach č. 2012/1/001 zo dňa 04.01.2012, č. 2011/1/002 zo dňa 04.01.2012, č. 2011/1/012 zo dňa 09.01.2012, č. 2011/1/003 zo dňa 26.01.2012 a č. 2011/1/004 zo dňa 26.01.2012, dodacích listoch k faktúram, nakoľko v priebehu daňovej kontroly a ani vyrubovacieho konania žalobca okrem vyššie uvedených dokladov žiadnym spôsobom nepreukázal uskutočnenie zdaniteľného plnenia zo strany deklarovaného

dodávateľa ako základnej podmienky pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane. Daňové orgány si urobili správny záver, že daňový doklad je z hľadiska nároku na odpočítanie DPH použiteľný vtedy, ak je nepochybné, že v ňom uvedené údaje odrážajú skutočnosť, teda že tovar bol i reálne dodaný od dodávateľa uvedeného na faktúre (napr. rozsudok č. 2Afs 177/2006-61). Obchodný prípad, ktorý žalobca považoval za uskutočnené zdaniteľné plnenie a ku ktorému predložil doklady (faktúry, dodacie listy, doklady o zaplatení vystavených faktúr), nespĺňa atribúty daňovej transakcie podľa zák. č. 222/2004 Z. z. a žalobca nepreukázal kauzu právneho úkonu podľa prezentovaného zámeru. Uvedené znamená, že v daňovom, ani v súdnom konaní žalobca nepreukázal, že ním predložené doklady zodpovedajú reálnemu plneniu. Súd považoval za potrebné uviesť, že ak má ísť o daňový doklad spôsobilý na odpočítanie DPH, musí ho vyhotoviť platiteľ tejto dane, t. j. osoba, ktorá atribúty platiteľa tejto dane spĺňa (vznikla jej povinnosť zaplatiť DPH a súčasne táto reálne uskutočnila zdaniteľné plnenie). Súd zdôraznil, že sám žalobca v priebehu daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania neuvádzal bližšie okolnosti dodania tovaru, čo jednoznačne spochybnilo žalobcom deklarované dodanie tovaru od spoločnosti NAROKO s. r. o. Bolo povinnosťou žalobcu v prípade, ak si uplatnil pri tovare, ktorý mu mal dodať deklarovaný dodávateľ, t. j. spoločnosť NAROKO s. r. o., aby preukázal skutočnú existenciu zdaniteľného plnenia, vrátane prepravy tohto plnenia. 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 možné dôvodne pochybovať, či mu fakturovaný tovar dodal ním tvrdený dodávateľ a platiteľ DPH a či faktúry, pri ktorých si uplatnil odpočítanie DPH boli vôbec vystavené platiteľom tejto dane. Nestačí, ak bývalý konateľ spoločnosti NAROKO s. r. o. potvrdil vystavenie a podpis faktúr a potvrdil, že deklarovaný tovar bol žalobcovi dodaný. Na podrobnosti nakládky a vykládky si nepamätal. Súd poukázal na tú skutočnosť, že bývalý konateľ deklarovaného dodávateľa K. A. nevedel správcovi dane predložiť žiadny dôkaz z účtovníctva spoločnosti NAROKO s. r. o., ktoré si mal podľa jeho tvrdenia viesť sám (pričom nevedel uviesť, v akom programe ho viedol), a to z dôvodu, že všetky doklady odovzdal konateľke D. P. F.. V rámci dokazovania však toto jeho tvrdenie bolo vyvrátené výpoveďou údajnej súčasnej konateľky spoločnosti NAROKO s. r. o. (D. F.), ktorá uviedla, že nie je konateľkou tejto spoločnosti, pričom bol zneužitý jej odcudzený občiansky preukaz, čo doložila dôkazmi preukazujúcimi jej tvrdenie. Za tejto situácie bolo jednoznačne spochybnené tvrdenie bývalého konateľa spoločnosti NAROKO s. r. o. K. A. o tom, že odovzdal novej konateľke všetku dokumentáciu spoločnosti. Okrem toho K. A. sa vo svojej výpovedi nevedel vyjadriť, kedy a kde sa kontaktovali s F. E., s ktorým mal jednáť, nevedel uviesť miesto nakladania a vykladania tovaru, názov prepravcov, nevedel uviesť presne miesto, kde bol tovar odovzdaný. Odvolával sa na to, že všetko je v papieroch, ktoré tvrdil, že odovzdal D. F. a na podrobnosti obchodov si nepamätal. S poukazom na uvedené, bolo potom podľa názoru súdu dôvodné konštatovanie žalovaného, že nebolo preukázané, že došlo k zdaniteľnému plneniu medzi dvoma deklarovanými platiteľmi DPH a žalobca si v daňovom priznaní k DPH nedôvodne uplatnil odpočítanie tejto dane.

Prvostupňový súd zdôraznil, že uskutočnenie zdaniteľných plnení je ekonomickou činnosťou pod kontrolou daňového subjektu a odpočítanie DPH nenastáva ex lege podľa ust. § 49 ods. 1, 2 zákona č. 222/2004 Z. z., ale je iba právom platiteľa tejto dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou daňového subjektu, ktorý je platiteľom dane. Daň z pridanej hodnoty je ľahko zneužiteľná, preto každý subjekt pri svojom podnikaní musí byť dostatočne predvídavý a obozretný, aby reálny obsah faktúr mohol preukázať aj inými dôkazmi pred daňovými orgánmi, čo žalobca nesporne nepreukázal. Právo na odpočítanie dane sa nevzťahuje na daň, ktorá je splatná len z dôvodu jej uvedenia vo faktúre. Faktúry a dodacie listy, ktoré predložil žalobca obsahovali popis zdaniteľného plnenia (náhradné diely na auto a stroj DESTA), ktoré je však nepreskúmateľné bez predloženia napríklad dokladov o ich preprave k žalobcovi, skladových listov, dokladov preukazujúcich, do ktorých motorových vozidiel a kedy žalobca tieto náhradné diely namontoval, resp. ako s nimi naložil a pod. Jednoznačne však treba pričítať na ťarchu žalobcu tú skutočnosť, že žiadnym spôsobom si neoveroval svojho dodávateľa. Súd konštatoval, že 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 DPH, musí byť schopný preukázať realnosť deklarovaného obchodu a v prípade

nepreverenia 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.

Súd bol toho názoru, že žalovaný riadne odôvodnil svoje rozhodnutie v ústavnom a zákonnom 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. V tejto súvislosti súd dal do pozornosti žalobcu, že z konštantnej judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva (napr. rozsudok zo dňa 21.01.2009 vo veci 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. Taktiež i po hmotnoprávnej stránke vysvetlil podstatu podmienok uplatnenia práva na odpočítanie DPH podľa ust. § 49 ods. 1, 2 zák. č. 222/2004 Z. z., pričom postupoval v súlade s ustálenou judikatúrou.

S poukazom na uvedené súd dospel k záveru, že správca dane postupoval správne a v zmysle zákona, keď žalobcovi rozhodnutím zo dňa 02.12.2014 určil rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie január 2012 v sume 4.877,50 eur. Správne postupoval i žalovaný, keď rozhodnutie správcu dane zo dňa 02.10.2014 potvrdil podľa § 68 ods. 5 zák. č. 563/2009 Z. z. Z obsahu preloženého administratívneho spisu vyplynulo, že daňové orgány zistili skutkový stav správne a v dostatočnom rozsahu tak, aby bolo možné na jeho základe v zmysle zákona rozhodnúť. Záver správcu dane a žalovaného, ktorý urobili a ustálili vo svojich rozhodnutiach, zodpovedá zásadám logického myslenia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zák. č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov platnom v čase posudzovaného zdaňovacieho obdobia. Z uvedených dôvodov súd žalobu podanú žalobcom ako nedôvodnú zamietol podľa § 250j ods. 1 O. s. p.

Súd nezistil, že by žalobou napadnuté rozhodnutie trpelo takými vadami, ku ktorým by musel prihliadnúť bez ohľadu na to, či boli žalobcom namietané.

O trovách konania súd rozhodol podľa ust. § 250k O. s. p. tak, že v konaní neúspešnému žalobcovi náhradu trov konania nepriznal.

II.

Proti tomuto rozsudku v zákonnej lehote podal odvolanie žalobca, ktorý navrhol, aby odvolací súd napadnutý rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/156/2015-82 zo dňa 25. mája 2016 zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

Žalobca uviedol, že pokiaľ ide o označenie jeho podania, vychádzal z poučenia, ktoré mu bolo dané krajským súdom v napádanom rozsudku, vykladajúc ho aj v spojení s ust. § 491 ods. 2 Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“). Bol toho názoru, že súd prvého stupňa dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam a zároveň rozhodnutie súdu prvého stupňa vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci, t. j. sú tu odvolacie dôvody podľa ust. § 205 ods. 2 písm. d) a f) O. s. p.

Vzhľadom na prechodné ustanovenia SSP (§ 491 a § 492 SSP), pokiaľ by súd došiel k záveru, že postup žalobcu pri podávaní tohto opravného prostriedku proti napádanému rozsudku treba v plnom

rozsahu podriaadiť SSP, bol názoru, že jeho podanie spĺňa aj všetky náležitosti kasačnej sťažnosti v zmysle ust. § 438 a nasl. SSP. V takom prípade potom treba v tomto podaní používaný pojem „odvolanie“ nahradiť pojmom „kasačná sťažnosť“ a pojem „odvolací súd“ nahradiť pojmom „kasačný súd“. Uviedol, že sú tu dôvody kasačnej sťažnosti podľa ust. § 440 ods. 1 písm. g), písm. h), teda krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci a odklonil sa od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu.

Žalobca uviedol, že úlohou krajského súdu bolo posúdiť správnosť postupu a právnych záverov daňových orgánov pri rozhodovaní o určení rozdielu dane z pridanej hodnoty u žalobcu za zdaňovacie obdobie január 2012 sume 4.877,50 eur a zistiť, či daňové orgány pri svojom rozhodovaní vychádzali zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu pri vyslovení záveru, že žalobca nesplnil zákonom stanovené podmienky pre vznik nároku na odpočítanie DPH a nepreukázal uskutočnenie zdaniteľného plnenia zo strany dodávateľa - spoločnosti NAROKO s. r. o.

Žalobca predložil daňovému úradu na dôkaz prijatých zdaniteľných plnení od dodávateľa NAROKO s. r. o. listiny, konštatované v bode 2.1. protokolu z daňovej kontroly číslo 9414401/5/4209204/2014 zo dňa 12.09.2014, v mesiaci január 2012. Išlo o nasledovné doklady:

- došlá faktúra č. 2012/1/001 zo dňa 04.01.2012 v sume 837,00 eur vrátane DPH, dodávka náhradných dielov na motorové vozidlá
- dodací list k faktúre zo dňa 04.01.2012
- výpis z účtu č. XXXXXXXXXXXX/XXXX por. č. 12005 s úhradou faktúry

- došlá faktúra č. 2011/1/002 zo dňa 04.01.2012 v sume 16.560,00 eur vrátane DPH, dodávka náhradného dielu - prevodovka TGA po GO
- dodací list k faktúre zo dňa 04.01.2012
- výpis z účtu č. XXXXXXXXXXXX/XXXX por. č. 12005 s úhradou faktúry

- došlá faktúra č. 2012/1/012 zo dňa 09.01.2012 v sume 10.560,00 eur vrátane DPH, dodávka stavebného stroja DESTA OHVM 3522, VIN 103356
- dodací list k faktúre zo dňa 09.01.2012
- výpis z účtu č. XXXXXXXXXXXX/XXX por. č. 12007 s úhradou faktúry

- došlá faktúra č. 2011/1/003 zo dňa 26.01.2012 v sume 829,08 eura vrátane DPH, dodávka náhradných dielov
- dodací list k faktúre zo dňa 26.01.2012
- výpis z účtu č. XXXXXXXXXXXX/XXXX por. č. 12005 s úhradou faktúry

- došlá faktúra č. 2011/1/004 zo dňa 26.01.2012 v sume 478,60 eura vrátane DPH, dodávka náhradných dielov
- dodací list k faktúre zo dňa 26.01.2012
- výpis z účtu č. XXXXXXXXXXXX/XXXX por. č. 12005 s úhradou faktúry.

Ďalej na preukázanie, že stavebný stroj DESTA OHVM 3522, VIN 103356 žalobca použil na zdaniteľné plnenie, predložil faktúru č. 12001 zo dňa 16.01.2012 v celkovej sume vrátane DPH 10.800,- eur, ktorou preukázal dodanie (predaj) stroja spoločnosti Luboš Buch s.r.o. Úhradu tejto faktúry žalobca obdržal dňa 05.03.2012 na bankový účet č. XXXXXXXXXXXX/XXXX. Daňový úrad dodanie stavebného stroja nespochybnil a napriek tomu spochybnil nadobudnutie stroja od spoločnosti NAROKO s. r. o.

Žalobca uviedol, že ako svedok bol vypočutý K. A. - bývalý konateľ spoločnosti NAROKO s. r. o. (bol konateľom v čase uskutočňovania obchodov) Daňovým úradom Nitra dňa 25.02.2014, ktorý potvrdil, že vystavil predložené faktúry, podpísal a opečiatkoval a že sa nachádzajú v účtovníctve spoločnosti NAROKO s. r. o. Všetky obchody za spoločnosť NAROKO s. r. o. zabezpečoval on sám a na druhej strane vystupoval p. F. E., resp. jeho zamestnanci. Svedok K. A. potvrdil obchody so žalobcom, hoci sa už po odstupe dvoch rokov na presné podrobnosti nepamätal.

Žalobca namietal nesprávne vyhodnotenie zisteného skutkového stavu, pretože z horeuvedených dôkazov nepochybne vyplýva uskutočnenie zdaniteľného plnenia zo strany dodávateľa tovaru a služieb, t. j. spoločnosti NAROKO s. r. o., ktoré potvrdil aj vtedajší konateľ dodávateľa K. A.. Na druhej strane žalovaný a následne aj krajský súd priznali závažnosť v ustálení skutkového stavu takým okolnostiam, ktoré nastali najmenej polroka potom, ako sa uskutočnili zdaniteľné obchodné prípady, v tomto daňovom konaní skúmané.

Daňový úrad Nitra a taktiež žalovaný sa v konaní vôbec nezaoberali otázkou platieb za dodané náhradné diely a tovar. Všetky úhrady za tovar žalobca vykonával bezhotovostne, a to na účet spoločnosti NAROKO s. r. o., číslo účtu: XXXXXXXXXXX/XXXX vedený v R. B. Q., a.s. Doklady o úhradách boli predložené spolu s jednotlivými faktúrami. Aj napriek tomu, že bývalý konateľ spoločnosti NAROKO s. r. o. nedisponuje dokladmi, Daňový úrad Nitra si v konaní na preukázanie tvrdení žalobcu mal vyžiadať od R. B. Q., a.s. pohyby na účte spoločnosti NAROKO s. r. o., čím by sa dalo objasniť fungovanie spoločnosti NAROKO s. r. o.

Konateľ žalobcu F. E. nemal dôvod pochybovať o dodávateľovi tovaru, nakoľko tento mu tovar - náhradné diely dodal (o čom svedčí aj dodací list) a po dodaní tovaru, tento zaplatil na účet spoločnosti NAROKO s. r. o., uvedený na faktúrach. V čase dodania tovaru bola spoločnosť NAROKO s. r. o. riadne registrovaná na DPH. Nakoľko tovar a náhradné diely boli dodané, žalobca nemal dôvod a ani možnosť si inak preveriť svojho dodávateľa spoločnosť NAROKO s. r. o.

Žalobca poukázal na to, že v rámci obchodného styku, každý podnikateľ sa snaží pre svoje podnikanie zabezpečiť dodávateľov, ktorí mu dodajú tovar, resp. služby za najlepších podmienok (cena, kvalita, rýchlosť) a možnosti podrobnejšieho preverenia, okrem verejne dostupných informácií na obchodnom registri, neplatičov poisťovní, registrácie na DPH v roku 2012 neboli.

Skutočnosť, že neskôr tento dodávateľ zmenil konateľa, resp. je nekontaktný, a už nevykonáva činnosť, nemal žalobca možnosť a schopnosť predvídať. Obchody žalobcu boli realizované v čase, kedy nebol problém sa s dodávateľmi spojiť, títo, ako konštatoval aj Daňový úrad Nitra, podávali daňové priznania k DPH a reálne fungovali, vrátane dodávateľa NAROKO s. r. o.

Žalobca uviedol, že Daňový úrad Nitra a následne ani žalovaný a v konečnom dôsledku ani krajský súd, žiadnym spôsobom v rozhodnutí neuviedli, ako si má žalobca preverovať dodávateľov, okrem verejne dostupných zdrojov, tak aby jeho obchody nemohli byť po dvoch, troch rokoch opätovne spochybnené (napr. ak niektorý z dodávateľov sa stane nekontaktným, resp. zmení konateľa, nebude spolupracovať pri kontrole s daňovým úradom).

Žalobca bol toho názoru, že skutkovo sa v konaní preukázalo, že okrem iných dodávateľov prijal zdaniteľné plnenia aj od dodávateľa - spoločnosti NAROKO s. r. o. a boli splnené všetky zákonné predpoklady k tomu, aby si mohol odpočítať daň u týchto zdaniteľných plnení. Pokiaľ žalovaný a nakoniec v konečnom dôsledku aj krajský súd skutkovo a právne vec posúdili inak, t. j. tak, že podmienky pre odpočítanie dane žalobca nespĺnil, porušili tým hmotnoprávne a procesné ustanovenia daňového poriadku a zákona o DPH.

Pokiaľ krajský súd v rámci odôvodnenia rozsudku v bode 37. odôvodnenia poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR zo dňa 28.06.2012 v konaní pod sp. zn. 5Sžf/63/2011, rozsudok zo dňa 23.06.2010 v konaní pod sp. zn. 2Sžf/4/2006 a rozhodnutie Ústavného súdu SR zo dňa 23.02.2011 v konaní pod sp. zn. III. ÚS 78/2011 v súvislosti s argumentáciou rozloženia dôkazného bremena medzi správcu dane a daňový subjekt, žalobca poukázal na rozsudky Najvyššieho súdu SR zo dňa 18.06.2014 v konaní sp. zn. 6Sžf/81/2013, zo dňa 28.11.2012 v konaní sp. zn. 6Sžf/10/2012, zo dňa 15.03.2011 v konaní sp. zn. 3Sžf/1/2011 a zo dňa 19.08.2010 v konaní sp. zn. 3Sžf/1/2010, z ktorých možno vyvodiť odchýlny záver, pokiaľ ide o vyhodnotenie rozloženia dôkazného bremena, než ku ktorému sa dopracoval Krajský súd v Nitre. Výslovený názor je taký, že žalobca ako daňový subjekt nemôže

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

Túto argumentáciu uviedol žalobca k dôvodu kasačnej sťažnosti, že ide o odklon od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu, ak môžeme podľa SSP považovať doterajšie rozhodnutia Najvyššieho súdu SR za rozhodnutia súdu kasačného.

Záverom žalobca uviedol, že správca dane v rámci daňovej kontroly na DPH preveroval aj daňový subjekt F. E., B., IČO: XX XXX XXX za rok 2012. Po jej ukončení vydal na jednotlivé kalendárne mesiace samostatné rozhodnutia, v niektorých taktiež neuznal odpočítanie dane a F. E. ho následne, po odvolacom konaní, žaloval správnou žalobou na Krajský súd v Nitre. Takto napadol jeho rozhodnutia za zdaňovacie obdobia marec 2012 a jún 2012. Skutkovo pritom šlo o úplne zhodné veci. Konania boli vedené na Krajskom súde v Nitre pod sp. zn. 15S/30/2015 a sp. zn. 15S/39/2015 a boli v nich vynesené samostatné rozsudky dňa 17.05.2016, ktorými krajský súd rozhodnutia žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

Žalobca si uplatnil nárok na náhradu trov konania.

III.

Žalovaný v písomnom vyjadrení k odvolaniu uviedol, že sa v plnom rozsahu pridrižiava písomného vyjadrenia k žalobe a trvá na dôvodoch svojho rozhodnutia č. 819389/2015 zo dňa 10.06.2015. Poukázal zároveň na skutočnosť, že odvolanie podané žalobcom neobsahuje žiadne nové skutočnosti ako tie, ku ktorým sa už vyjadril.

IV.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O. s. p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O. s. p.) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v rozsahu a z dôvodov podaného odvolania (§ 212 ods. 1 O. s. p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O. s. p.); odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá O. s. p.), keď deň verejného vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 156 ods. 1 a ods. 3 O. s. p. v spojení s § 211 ods. 2 O. s. p. a § 246c ods. 1 veta prvá O. s. p.) a dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu nemožno priznať úspech.

V správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť postupu a rozhodnutí orgánov verejnej správy, ktorými sa zakladajú, menia alebo zrušujú práva alebo povinnosti fyzických alebo právnických osôb, ako aj rozhodnutí, ktorými práva a právom chránené záujmy týchto osôb môžu byť priamo dotknuté (§ 244 ods. 1, 2 O. s. p.).

V prípadoch, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu, a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu, súd postupuje podľa ustanovení druhej hlavy piatej časti O. s. p. (§ 247 ods. 1 O. s. p.).

Pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 1 prvá veta O. s. p.).

Podľa § 246c ods. 1 veta prvá O. s. p. pre riešenie otázok, ktoré nie sú priamo upravené v tejto časti, sa použijú primerane ustanovenia prvej, tretej a štvrtej časti tohto zákona.

Úlohou správneho súdu pri preskúvaní zákonnosti rozhodnutia správneho orgánu je posudzovať, či rozhodnutie bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi.

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 (§ 250i ods. 3 O. s. p.).

Úlohou prvostupňového súdu v predmetnej veci bolo postupom podľa ustanovení druhej hlavy piatej časti Občianskeho súdneho poriadku preskúmať zákonnosť rozhodnutia žalovaného č. 819389/2015 zo dňa 10.06.2015, ktorým podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku potvrdil prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Nitra č. 9414401/5/5270981/2014 zo dňa 02.12.2014, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie január 2012 v sume 4.877,50 eur.

Predmetom odvolacieho konania v danej veci bol rozsudok krajského súdu, ktorým žalobu žalobcu zamietol.

Podľa § 219 ods. 1, 2 O. s. p. odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne. Ak sa odvolací súd v celom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozhodnutia, môže sa v odôvodnení obmedziť len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia, prípadne doplniť na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia ďalšie dôvody.

Odvolací súd v rozsahu odvolacích dôvodov preskúmal rozsudok súdu prvého stupňa ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci odvolacieho konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu a konanie mu predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či sa súd prvého stupňa vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

Najvyšší súd Slovenskej republiky po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi odvolania proti napadnutému rozsudku Krajského súdu v Nitre po preskúmaní rozsudku a po oboznámení sa s obsahom pripojeného spisového materiálu vychádzajúc z ustanovenia § 219 ods. 2 O. s. p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O. s. p. nezistil žiaden dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku, ktoré závery vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku tohto rozsudku, s ktorým sa najvyšší súd stotožňuje, považujúc právne posúdenie veci krajským súdom za správne.

Úlohou súdu bolo posúdiť, či v predmetnej veci boli splnené zákonné podmienky, za existencie ktorých možno vyrubiť žalobcovi rozdiel DPH za posudzované zdaňovacie obdobie.

Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu najvyšší súd zistil skutkový stav, z ktorého vyplýva, že dňa 10.10.2013 začal správca dane u žalobcu s výkonom daňovej kontroly, predmetom ktorej bola kontrola dane z pridanej hodnoty podľa § 46 ods. 1 daňového poriadku. Kontrolovaným zdaňovacím obdobím bol január - december 2012. V priebehu daňovej kontroly bolo vykonané dokazovanie týkajúce sa i zdaňovacieho obdobia január 2012, v ktorom žalobca od dodávateľa NAROKO s. r. o. deklaroval dodanie služieb a tovarov, na základe ktorých si uplatnil odpočítanie DPH v kontrolovanom zdaňovacom období, a to dožiadanim na Daňový úrad Trenčín. Tento v odpovedi správcovi dane uviedol, že daňový subjekt NAROKO s. r. o., Gen. M. R. Štefánika 373/11, Trenčín na uvedenej adrese reálne nesídlí, pretože zmluva, na základe ktorej tu mala poskytované registračné sídlo a

korešpondenčnú adresu, uplynula v auguste 2012. Ďalej uviedol, že D.. P. F. (zapísaná ako konateľka spoločnosti NAROKO s. r. o. od 25.07.2012) nie je konateľkou NAROKO s. r. o., pretože na zmenu konateľa bol použitý jej občiansky preukaz, ktorý jej bol odcudzený v apríli 2012, o čom svedčia listiny preukazujúce nahlásenie odcudzenia dokladov, ako aj podanie trestného oznámenia na neznámeho páchatel'a vo veci prepisu spoločnosti NAROKO s. r. o. Daňový úrad Trenčín preto nevedel zabezpečiť doklady spoločnosti NAROKO s. r. o. a preveriť požadované skutočnosti na základe dožiadania správcu dane.

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

Dňa 28.05.2014 správca dane na ústnom pojednávaní vypočul konateľa žalobcu F. E. za prítomnosti splnomocnenej zástupkyne spoločnosti D.. F. B., za účelom vyjadrenia sa k predloženým daňovým dokladom a uskutočneným zdaniteľným obchodom pri daňovej kontrole dane z pridanej hodnoty i za zdaňovacie obdobie január 2012 so spoločnosťou NAROKO s. r. o. Konateľ žalobcu okrem iného uviedol, že pri uzatváraní predmetných obchodov bol pravdepodobne v kontakte s p. A.. Nevedel sa vyjadriť, či objednávky prebiehali písomnou formou, tovar uhrádzal asi cez účet. Nevedel, kto dodaný tovar odovzdával, preberal ho sám, alebo iný zamestnanec firmy Lanfer s. r. o.

S výsledkami daňovej kontroly bol žalobca opätovne oboznámený dňa 16.07.2014, o čom bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní za účasti splnomocneného zástupcu žalobcu D.. F. B., ktorá bola oboznámená so zisteniami správcu dane zistenými počas výkonu daňovej kontroly. Správca dane vyzval zástupcu žalobcu, aby sa vyjadril k tomu, akou formou dokáže preukázať doterajšie tvrdenia vo veci prijatia a uskutočnenia zdaniteľných plnení z deklarovaných faktúr v kontrolovanom zdaňovacom období. Žalobca sa až po nahliadnutí do spisu písomne vyjadril v podaní zo dňa 11.08.2014.

Dňa 12.09.2014 bol spísaný protokol z daňovej kontroly, v ktorom je okrem iného popísané vykonané dokazovanie správcu dane vo vzťahu k dodávateľom žalobcu (okrem iných aj spoločnosti NAROKO s. r. o.). K zdaňovaciemu obdobiu január 2012 správca dane uviedol, že žalobca nepreukázal, či tovar a služby skutočne dodala spoločnosť, ktorá je uvedená na faktúrach ako dodávateľ, a teda či tovar dodal platiteľ DPH, čiže nebola splnená podmienka práva na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 nadväzne na § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH, kedy platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané. Rozdiel základu dane za zdaňovacie obdobie január 2012 správca dane určil v sume 4.877,50 eur.

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

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

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

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.

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.

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.

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

Podľa § 3 ods. 6 daňového poriadku pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon alebo inú skutočnosť rozhodujúcu pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie a ktorých výsledkom je účelové obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, alebo ktorých výsledkom je účelové zníženie daňovej povinnosti, sa pri správe daní neprihliada.

Podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku daňový subjekt preukazuje

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

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

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

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.

Podľa § 63 ods. 1 daňového poriadku ukladať povinnosti alebo priznať práva podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu možno len rozhodnutím, ktoré musí byť doručené podľa tohto zákona, ak tento zákon neustanovuje inak. Podľa ods. 2 citovaného ustanovenia rozhodnutie musí vychádzať zo stavu

veci zisteného v daňovom konaní, musí obsahovať náležitosti ustanovené týmto zákonom a musí byť vydané príslušným orgánom, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak. Podľa ods. 5 cit. ustanovenia rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhom a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

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

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

Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane dokazovanie vykonáva, vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav 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.

Zároveň najvyšší súd poukázal aj na rozsudok najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený.

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

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

Najvyšší súd poukazuje na okolnosť, že napriek tvrdeniu bývalého konateľa spoločnosti NAROKO s. r. o., K. A. o vystavení faktúr žiadnym iným spôsobom nedokázal preukázať reálny základ pre ich vystavenie, a preto nemožno jeho vyjadrenie považovať za dôkaz preukazujúci uskutočnenie zdaniteľných plnení v prospech žalobcu. Správca dane v priebehu daňovej kontroly preveroval

uskutočnenie zdaniteľných plnení nielen z formálnej stránky, ale preveroval tiež, či boli zdaniteľné obchody reálne uskutočnené, a to preverovaním vykonávaným v dodávateľských spoločnostiach.

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

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

Súdny dvor vo svojej judikatúre pripúšťa, že nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia (due diligence), ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode, rozsudky ESD vo veciach napr. Teleos plc. a spol. (C-409/04), Vlaamse Oliemaatschappij NV (C-499/10). Možno preto určiť opatrenia a v tom ktorom prípade požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom.

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

V okamihu, kedy správca dane spochybní dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní, musí daňový subjekt v daňovom konaní preukázať, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje. 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 priznaní.

Podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť, keďže to zákon neustanovuje, ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani pri dobromyseľnosti platiteľa, prijímajúceho zdaniteľné plnenie. Naopak, zákonodarca z dôvodu zabránenia ľahkej zneužitelnosti požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet zákon stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, plnenie bolo reálne dodané osobou uvedenou v na účtovnom doklade (§ 9

zákona o DPH).

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

V tomto smere preto dôkazná povinnosť v daňovom konaní jednoznačne spočívala na daňovom subjekte - žalobcovi, ktorému daňové orgány poskytli dostatok priestoru, aby svoje tvrdenia a dôvodnosť odpočtu DPH i dostatočným a vierohodným spôsobom preukázal, (nielen formálnymi dokladmi). Žalobca 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.

Základným princípom výberu dane z pridanej hodnoty ako všeobecnej nepriamej dane je, že podnikateľ musí byť plne zbavený ťarchy DPH zaplatenej v cene prijatých tovarov a služieb určených na uskutočnenie zdaniteľných obchodov podliehajúcich DPH. V danom prípade na základe uvedených dôvodov nebolo bez pochyb preukázané, že žalobca zaplatil DPH z reálne prijatého plnenia od platiteľa DPH, teda že bol uvedený základný princíp dodržaný.

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

Skutočnosť, ktorú sťažovateľ namietal v odvolaní, že krajský súd sa napadnutým rozhodnutím odchyľil od ustálenej rozhodovacej praxe, pričom poukázal na judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, odvolací súd vyhodnotil ako nedôvodnú, pretože napadnutý rozsudok krajského súdu nie je v rozpore s rozhodnutiami uvedenými sťažovateľom v odvolaní. Závery vyjadrené v uvedených rozhodnutiach vychádzali z iných skutkových zistení, týkali sa iných subjektov, jednalo sa o dodávky tovaru preukázateľne dodaného platiteľom DPH a nie je možné ich aplikovať na daný prípad. Skutočnosť, že sťažovateľ sa nestotožnil s právnym názorom správneho súdu nemožno považovať za nesprávne právne posúdenie veci.

Ďalšie skutočnosti, ktorými žalobca v odvolaní spochybňoval predmetné rozhodnutie krajského súdu boli totožné s námietkami, ktoré namietal už v prvostupňovom konaní a s ktorými sa krajský súd náležite vysporiadal. Odvolací súd zistil, že odvolanie žalobcu neobsahuje žiadne právne relevantné tvrdenia a dôkazy, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

Z odôvodnenia napadnutého rozsudku je nepochybné, z akých dôvodov dospel krajský súd k záveru o nedôvodnosti podanej žaloby a k potrebe jej zamietnutia. Skutočnosť, že krajský súd nerozhodol o podanej žalobe v súlade s predstavami žalobcu, nemožno považovať za porušenie práva na súdnu ochranu.

Zároveň senát najvyššieho súdu poukazuje na uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. IV. ÚS 101/2010-19 zo dňa 11. marca 2010, v ktorom konštatoval, že úlohou súdu v správnom súdnictve nie je nahradzovať činnosť správnych orgánov, ale len preskúmať zákonnosť ich postupov a rozhodnutí, teda to, či kompetentné orgány pri riešení konkrétnych otázok rešpektovali príslušné hmotno-právne a procesno-právne predpisy. Ďalej konštatoval, že treba vziať do úvahy, že správny súd

nie je súdom skutkovým, ale je súdom, ktorý posudzuje iba právne otázky napadnutého postupu alebo rozhodnutia orgánu verejnej správy. Ústavný súd poukazom na čl. 6 ods. 1 Dohovoru a čl. 46 ods. 1 ústavy, ktoré právne normy citoval, zdôraznil, že vo svojej judikatúre uvádza, že obsahom základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy je umožniť každému reálny prístup k súdu, pričom tomuto základnému právu zodpovedá povinnosť súdu o veci konať a rozhodnúť (napr. II. ÚS 88/01, III. ÚS 362/04), ako aj zabezpečiť konkrétne procesné garancie v súdnom konaní. Do obsahu základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy nepatrí právo účastníka konania dožadovať sa toho, aby všeobecné súdy preberali alebo sa riadili výkladom všeobecne záväzných predpisov, ktorý predkladá účastník konania (II. ÚS 3/97, II. ÚS 251/03).

Odvolací súd zistil, že odvolanie žalovaného neobsahuje žiadne právne relevantné tvrdenia a dôkazy, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/156/2015-82 zo dňa 25. mája 2016 ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá O. s. p. v spojení s § 246c ods. 1 O. s. p. a § 219 ods. 1, 2 O. s. p. potvrdil.

O trovách odvolacieho konania rozhodol odvolací súd s poukazom na ust. § 250k ods. 1 veta prvá O. s. p. v spojení s ust. § 246c veta prvá O. s. p. a s ust. § 224 ods. 1 O. s. p. v súlade s ust. § 142 ods. 1 O. s. p. tak, že v odvolacom konaní neúspešnému žalobcovi ich náhradu nepriznal.

Najvyšší súd Slovenskej republiky v konaní podľa druhej hlavy piatej časti O. s. p. postupoval podľa ustanovení Občianskeho súdneho poriadku, ktorý bol zrušený zákonom č. 160/2015 Z. z. Civilný sporový poriadok (§ 473), ktorý nadobudol účinnosť dňa 1. júla 2016.

Dňom 1. júla 2016 nadobudol účinnosť zákon č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok, ktorý v § 492 ods. 2 ustanovil, že odvolacie konania podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov.

V súlade s vyššie uvedenými prechodnými ustanoveniami odvolací súd v predmetnej veci postupoval podľa doterajšieho predpisu, Občianskeho súdneho poriadku.

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.