

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 2Sžfk/64/2017
Identifikačné číslo spisu: 4015201041
Dátum vydania rozhodnutia: 28.05.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Katarína Benczová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:4015201041.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a členov senátu JUDr. Jozefa Hargaša a JUDr. Jaroslavy Fúrovej, v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): Q. J., Z. XXX/XX, B. Y. - O., zast.: Beňo & partners advokátska kancelária, s.r.o., Námestie sv. Egídia 93, Poprad, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 862644/2015 zo dňa 12. júna 2015, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/240/2015-53 zo dňa 18. januára 2017, takto

rozhodol:

- I. Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť zamietá.
- II. Účastníkom nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

Odôvodnenie

1. Kasačnou sťažnosťou napadnutým rozsudkom Krajský súd v Nitre (ďalej len „správny súd“ alebo „krajský súd“) podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 862644/2015 zo dňa 12. júna 2015, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie vydané v prvom stupni Daňovým úradom Nitra (ďalej aj „prvostupňový orgán“ alebo „správca dane“) č. 9414401/5/5196591/2014/Ges zo dňa 26. novembra 2014, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) za zdaňovacie obdobie február 2012 v sume 9.143,80 Eur.

2. V odôvodnení napadnutého rozsudku krajský súd poukázal na zistenia vyplývajúce z administratívneho spisu, podľa ktorých správca dane dňa 10. októbra 2013 začal u žalobcu s výkonom daňovej kontroly, predmetom ktorej bola daň z pridanej hodnoty podľa zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) za zdaňovacie obdobie január - december 2012. Daňová kontrola bola súbežne začatá i v spoločnosti Lanfer, s.r.o., ktorej je Q. J. jediným konateľom. V ten istý deň bola so žalobcom spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní č. 9414401/5/45926/22/2013/Ges., v ktorej uviedol, že prevažujúcim predmetom podnikateľskej činnosti v kontrolovanom období boli prepravné služby, mal päť zamestnancov na pracovnú zmluvu, úhrady za

nákup tovarov a služieb súvisiacich s predmetom podnikania vykonával väčšinou bezhotovostne. Ďalej uviedol, že mal dodávateľov i odberateľov z tuzemska i štátov v rámci Európskej únie (Rakúsko, Taliansko, Nemecko, Poľsko, Maďarsko). Daňová kontrola bola začatá na základe výsledkov šetrení z medzinárodnej výmeny informácií (dožiadanie českej daňovej správy) s preverením nadobudnutia tovaru u daňového subjektu Ro-Truck, s.r.o. so sídlom Náměstí T. G. Masaryka 2392/17, Břeclav, DIK.cz 29274052, v ktorej je Q. J. konateľom.

3. V priebehu daňovej kontroly bolo vykonané dokazovanie týkajúce sa, okrem iného, i zdaňovacieho obdobia február 2012, a to dožiadaním na Daňový úrad Trenčín za účelom preverenia faktúr o dodávke tovaru a služieb (dodávka PHM, náhradných dielov, odťah motorového vozidla, dodávka stavebného materiálu, vykonanie stavebných prác na sklade v Behynciach) od daňového subjektu NAROKO s.r.o., na základe ktorých si žalobca uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty podľa § 51 ods. 1 zákona o DPH. Daňový úrad Trenčín doručil správcovi dane odpoveď na jeho dožiadanie dňa 21. novembra 2013, v ktorom mu oznámil, že na adrese sídla spoločnosti NAROKO s.r.o. (M. R. Štefánika 373/11, Trenčín) daňový subjekt reálne nesídlí. Na uvedenej adrese mu bolo poskytované registračné sídlo a korešpondenčná adresa na základe podnájomnej zmluvy uzavretej s poskytovateľom ZALOŽENIE-PREDAJ-S.R.O., s.r.o. Písomnosti správcu dane zasielané poštou daňovému subjektu NAROKO s.r.o. sa vracajú späť s poznámkou pošty „adresát neznámy“. Daňový úrad Trenčín ďalej správcovi dane oznámil, že súčasná konateľka tejto spoločnosti Ing. X. Q. nie je konateľkou spoločnosti NAROKO s.r.o. a na zmenu konateľa bol zneužitý jej občiansky preukaz, ktorý jej bol odcudzený v apríli 2012. Z uvedených dôvodov dožiadaní Daňový úrad Trenčín nevedel zabezpečiť doklady spoločnosti NAROKO s.r.o. a preveriť požadované skutočnosti.

4. K odpovedi na dožiadanie boli pripojené listinné doklady - potvrdenie OO PZ Sereď o oznámení krádeže občianskeho preukazu Ing. X. Q. zo dňa 13. apríla 2012 a trestné oznámenie zo dňa 13. augusta 2012 podané Ing. X. Q., v ktorom uviedla, že po krádeži dokladov zistila, že je vedená ako konateľka spoločnosti NAROKO s.r.o. podľa výpisu z obchodného registra, pričom nikdy nepodpisovala a nedala podnet na vytvorenie takejto spoločnosti. Doterajším majiteľom mal byť I. S., ktorého nikdy nevidela a žiadne doklady o prevode spoločnosti nepodpisovala. Ing. X. Q. bola vypočutá dňa 26. novembra 2012 Daňovým úradom Trenčín a uviedla, že nie je konateľkou spoločnosti NAROKO s.r.o. ani jej spoločníčkou. Jej doklady boli zneužitú na prepis spoločnosti.

5. Ďalej správca dane zistil, že podnájomná zmluva medzi poskytovateľom ZALOŽENIE-PREDAJ-S.R.O., s.r.o., so sídlom M. R. Štefánika 373/11, Trenčín a objednávateľom - spoločnosťou NAROKO s.r.o. s rovnakým sídlom bola uzavretá dňa 17. augusta 2011. Predmetom zmluvy bolo oprávnenie objednávateľa využívať služby dodávané poskytovateľom, ktoré zahŕňujú poskytovanie registračného sídla a korešpondenčnej adresy na ul. M. R. Štefánika 373/11, Trenčín. Za spoločnosť NAROKO s.r.o. bola zmluva podpísaná konateľom I. S. na dobu 12 mesiacov. Správca dane vypočul dňa 25. februára 2014 na ústnom pojednávaní svedka I. S., bývalého konateľa spoločnosti NAROKO s.r.o. k priebehu zdanieľných obchodov spoločnosti NAROKO s.r.o. so žalobcom. Svedkovi boli predložené k nahliadnutiu konkrétne faktúry v súvislosti s ktorými potvrdil, že faktúry vystavil, opečiatkoval a podpísal. Uviedol, že účtovníctvo viedol on, spoločnosť bola platcom DPH, zamestnancov nemala. Obchody uskutočňoval on osobne. Nevedel sa vyjadriť, aká bola prevažujúca podnikateľská činnosť spoločnosti v kontrolovanom zdaňovacom období, aké nákupy spoločnosť realizovala. Potvrdil, že za daňový subjekt - žalobcu vystupoval osobne Q. J.. Svedok sa nevedel vyjadriť k podrobnostiam obchodov so žalobcom pokiaľ ide o dodávku PHM, pneumatiky, stavebný materiál, odkiaľ tovar objednával, nevedel doložiť žiadne doklady. Uviedol, že spoločnosť predal Ing. X. Q..

6. Žalobca bol správcom dane vypočutý dňa 28. mája 2014 a okrem iného aj k obchodom so spoločnosťou NAROKO s.r.o. Uviedol, že v kontakte bol len s p. S., ale nevedel to isto, nevedel uviesť, ako sa tovar objednával, mohlo to byť telefonicky. Prepravu tovaru zabezpečoval prevažne dodávateľ. Tovar preberal on alebo skladník. Nevedel sa vyjadriť k pôvodu tovaru kupovaného od spoločnosti NAROKO s.r.o. a rovnako ani kto tovar odovzdával. Pokiaľ ide o dodávku pohonných hmôt uviedol, že o pôvod PHM sa nezaujímal, dodávateľ mu ponúkol dobrú cenu oproti iným dodávateľom.

7. S výsledkami daňovej kontroly bol žalobca oboznámený dňa 16. júla 2014, o čom bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní za účasti splnomocneného zástupcu žalobcu Ing. Q. O., ktorá uviedla, že sa k zisteným skutočnostiam budú vedieť vyjadriť bližšie po nahliadnutí do spisu a doložia doklady k spoločnosti NAROKO s.r.o. (nákup PHM, pneumatiky, stavebný materiál, odťah motorového vozidla, stavebné práce na sklade a garáži). Žalobca predložil správcovi dane doklady elektronicky dňa 07. augusta 2014 a podal písomné vyjadrenie k zápisnici zo dňa 16. júla 2014, v ktorom spresnil, na akých miestach bol použitý stavebný materiál a že na stavbu bolo vydané stavebné povolenie, avšak žiadne iné doklady o vykonaných prácach a kto ich reálne vykonal, nepredložil. K nákupu pohonných hmôt uviedol, že prevádzkuje kamiónovú dopravu a v roku 2012 disponoval vozovým parkom piatich vozidiel. Ako dôkaz spotreby pohonných hmôt nakúpených od preverovaných spoločností uviedol, že ak by spoločnosť nemala k dispozícii pohonnú hmotu, nebola by schopná najazdiť 560.000 km.

8. Dňa 12. septembra 2014 bol spísaný protokol z daňovej kontroly, v ktorom je okrem iného popísané vykonané dokazovanie správcu dane vo vzťahu k spoločnosti NAROKO s.r.o. tak, ako je uvedené vyššie. Správca dane na základe zistení v priebehu daňovej kontroly skonštatoval, že v rámci preverovaného reťazca obchodov „dodávateľ“ sa jedná o obchodníka bez dokladov, povolenia na nákup a predaj pohonných hmôt, registrácie ako predajca PHM podľa § 25b zákona č. 98/2004 Z.z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja. Správca dane nepochyboval, že daňový subjekt pre svoju podnikateľskú činnosť, ktorou je medzinárodná kamiónová preprava, používa pohonné hmoty a náhradné diely do motorových vozidiel, avšak má pochybnosť o dodávateľovi, teda o tom, kto pohonné hmoty a náhradné diely skutočne dodal, kto uskutočnil ich prepravu, kto prijal úhrady za tovar a službu (stavebné práce, odťah motorového vozidla a pod), komu vznikla daňová povinnosť. Daňový subjekt počas výkonu daňovej kontroly nepreukázal, či tovar a službu skutočne dodala spoločnosť, ktorá je uvedená na faktúrach ako dodávateľ, a teda, či tovar dodal a službu poskytol platiteľ dane z pridanej hodnoty, čiže nebola splnená podmienka práva na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH.

9. K protokolu z daňovej kontroly sa žalobca vyjadril podaním zo dňa 17. októbra 2014. Uviedol, že od spoločnosti NAROKO s.r.o. nakúpil náhradné diely, stavebný materiál, motorovú naftu a prijal služby (stavebné práce, odťah motorového vozidla), ktoré sú uvedené na faktúrach opísaných v protokole o daňovej kontrole. Ku každej dodávke vystavila spoločnosť NAROKO s.r.o. dodacie listy, na základe ktorých aj vystavila faktúry a žalobca vystavené faktúry uhradil v hotovosti alebo prevodom na bankový účet dodávateľa. Správca dane mal k dispozícii všetku dokumentáciu k predmetným dodávkam tovarov. Namietal, že správca dane nevykonal miestne zisťovanie na tvári miesta v Behynciach.

10. Správca dane vyhotovil dňa 25. novembra 2014 zápisnicu vo veci a pripomienok k protokolu č. 9414401/5/5177901/2014/Ges a konštatoval, že ďalšie dokazovanie vo vyrubovacom konaní nie je nevyhnutné. Následne vydal dňa 26. novembra 2014 rozhodnutie č. 9414401/5/5196591/2014/Ges, ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie február 2012 v sume 9.143,80 Eur. Na základe odvolania žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 862644/2015 zo dňa 12. júna 2015 rozhodnutie správcu dane potvrdil.

11. Krajský súd ďalej uviedol, že jeho úlohou bolo posúdenie správnosti postupu a právnych záverov daňových orgánov pri rozhodovaní o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty u žalobcu za zdaňovacie obdobie február 2012 a či daňové orgány vychádzali zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu pri vyslovení záveru, že žalobca si v daňovom priznaní k dani z pridanej hodnoty za príslušné zdaňovacie obdobie z kontrolovaných faktúr (dodanie tovaru a služieb) uplatnil právo na odpočítanie dane z tovaru a služieb v rozpore so zákonom. Medzi účastníkmi konania bol sporný výklad ustanovení zákona o DPH, či žalobcovi vznikol nárok na uplatnenie práva na odpočítanie DPH za zdaňovacie obdobie február 2012 za dodávku motorovej nafty, stavebného materiálu, stavebných prác, náhradných dielov do auta a odťahovej služby od dodávateľa NAROKO, s.r.o.

12. Krajský súd uviedol, že správca dane vykonal dokazovanie a v zmysle oprávnení daných mu

daňovým poriadkom preveroval všetky daňové transakcie, t. j. dodanie služby (tovaru) u žalobcom deklarovanej dodávateľa, ktoré boli predmetom kontrolovaného zdaňovacieho obdobia podľa Protokolu, a to dožiadanim na Daňový úrad Trenčín, ktorým bolo zistené, že spoločnosť NAROKO s.r.o. nie je v mieste sídla kontaktná. Súčasná konateľka Ing. Q., ktorú správca dane vypočul ako svedka, uviedla a aj listinnými dôkazmi preukázala, že jej bol odcudzený občiansky preukaz, čo oznámila na polícii (dňa 13. apríla 2012) a následne zistila, že je zapísaná ako konateľka spoločnosti NAROKO s.r.o., a to v dôsledku zneužitia jej občianskeho preukazu. Bývalý konateľ I. S. síce potvrdil dodanie tovaru a služieb žalobcovi, vystavenie faktúr a ich zaplatenie, ale bližšie sa k spolupráci vyjadriť nevedel. Okrem toho I. S. sa vo svojej výpovedi nevedel vyjadriť, kedy a ako boli stavebné práce pre žalobcu vykonané, nevedel predložiť žiadne dôkazy o obchodoch so žalobcom, kde sa kontaktoval s Q. J., s ktorým mal jednať. Odvolával sa iba na to, že všetko je v papieroch, ktoré odovzdal Ing. Q. a na podrobnosti obchodov si nepamätal.

13. Krajský súd uviedol, že základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu dane je, aby sa zdaniteľné plnenie uskutočnilo a aby boli splnené vecné a časové podmienky na odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť. Mal za to, že správca dane vychádzal z jednoznačných a presvedčivých dôkazov, pričom dokazovaním zistený skutkový stav považoval krajský súd za dostatočný a vyčerpávajúci. Odpočet DPH si žalobca uplatnil sám, preto musel byť schopný preukázať, že zdaniteľný obchod bol reálne uskutočnený tak, ako ho deklaroval v daňovom priznaní, a teda žalobcu zaťažuje dôkazné bremeno podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku. V prejednávanej veci žalobca neunesol dôkazné bremeno, nepreukázal skutočnosti, ktoré by spochybňovali zákonnosť postupu, ako aj rozhodnutia správcu dane a žalovaného. Predloženie dokladov je len jednou z podmienok pre uznanie odpočítania dane, ale nie tým preukázaná realita a realizácia obchodnej transakcie. S poukazom na výsledky dokazovania vykonaného správcu dane dospel krajský súd k záveru, že žalobcom deklarovanej dodávateľovi nemohla vzniknúť daňová povinnosť na DPH, a preto nemohlo ani žalobcovi vzniknúť právo na odpočítanie tejto dane. V tejto súvislosti krajský súd poukázal na ustálenú judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, Ústavného súdu Slovenskej republiky ako i európsku judikatúru v oblasti uplatnenia práva na odpočet DPH.

14. Vo vzťahu k námietkam žalobcu týkajúcim sa procesných pochybení správcu dane krajský súd uviedol, že z predloženého administratívneho spisu procesné pochybenia správcu dane nevyplývajú. Ďalšie námietky (vyhotovenie úradného záznamu z telefonického hovoru, vyžiadanie si dokladov zamestnancom správcu dane, ktorý nebol poverený na výkon daňovej kontroly u žalobcu, nevrátenie dokladov, zhodnosť výpovedí svedkov a zhodnosť protokolu v predmetnej veci s výpoveďami svedkov a protokolom vo veci daňovej kontroly u daňového subjektu Lanfer, s.r.o.) nemajú podľa názoru krajského súdu žiadny vplyv na zákonnosť rozhodnutia správcu dane a žalovaného. K námietke žalobcu, že mu bolo znemožnené klásť svedkom otázky, krajský súd uviedol, že o toto právo sa pripravil sám žalobca, ktorý bol vždy upovedomený o tom, že budú vykonané výsluchy svedkov na pojednávaní, ale ani v jednom prípade sa týchto pojednávaní nezúčastnil. Z predloženého administratívneho spisu nie je možné zistiť, či dňa 22. januára 2014 bola vykonaná ohliadka podnikateľských priestorov žalobcu (čo tvrdí žalobca v podanej žalobe), nakoľko sa o tom v spise nenachádza žiadny záznam a správca dane, ani žalovaný na takýto dôkazný prostriedok ani nepoukazujú a nezdôvodňujú ním svoje rozhodnutia. Žalobca ani neuviedol, aký vplyv má nevyhotovenie úradného záznamu z vykonaného miestneho zisťovania (na ktoré sa ale daňové orgány ani neodvolávajú) na zákonnosť žalobou napadnutého rozhodnutia žalovaného, resp. zákonnosť postupu, ktorý vydaniu tohto rozhodnutia predchádzal.

15. Krajský súd v Nitre vyhodnotil rozhodnutie žalovaného ako zákonné, vychádzajúce z dostatočne zisteného skutkového stavu a zodpovedajúce zásadám logického myslenia. O trovách konania rozhodol tak, že úspešnému žalovanému nepriznal právo na ich náhradu s poukazom na ustanovenie § 168 SSP.

16. Žalobca podal riadne a včas proti rozhodnutiu krajského súdu kasačnú sťažnosť, ktorou sa domáhal zrušenia rozsudku krajského súdu a vrátenia veci krajskému súdu na ďalšie konanie. Uviedol, že rozhodnutie krajského súdu je založené na nesprávnom posúdení veci - rozloženie dôkazného bremena, keď ho súd v celom rozsahu určil žalobcovi.

17. Dôvodil, že nie je možné niest' zodpovednosť za skutočnosti, ktoré sa týkajú iného daňového subjektu ako žalobcu a za ktoré zodpovedá iný daňový subjekt (dodávateľ žalobcu). Uviedol, že nie je v rozpore s právom spoločenstva požadovať, aby dodávateľ prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode. Žalobca v danom prípade prijal všetky opatrenia, ktoré od neho bolo rozumné požadovať. Žalobca je subjektom súkromného práva a nemá žiadne legálne nástroje na rozdiel od príslušného správneho orgánu na sledovanie výrobných a obstarávacích procesov svojich dodávateľov. Skutočnosť, či žalobca vedel alebo mohol vedieť, že sa prijatím plnenia bude podieľať na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom, je dôkazným bremenom správcu dane.

18. Podľa žalobcu je nesporné, že dodávateľ bol v čase dodania plnení osobou registrovanou ako platiteľ DPH, v tom čase so správcom dane komunikoval, na čo mal žalovaný prihliadať pri hodnotení dôkazov. Poukázal na judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, z ktorej odvodzoval, že k vyčerpaniu vlastného dôkazného bremena daňového subjektu dôjde, ak materiálne plnenie preukáže zodpovedajúcou faktúrou a preukázanie opaku spočíva na správcovi dane. Žalobca v danom prípade nevedel ovplyvniť skutočnosti, ktoré od neho žalovaný požadoval preukázať a nie je povinný vyvracať skutočnosti, ktoré sa vymykajú jeho vplyvu.

19. Podľa jeho názoru preukázanie práva na oslobodenie, resp. odpočet dane je podmienené len existenciou faktúry. V zmysle európskej legislatívy nemožno vyžadovať nič viac. Na základe uvedených skutočností mal za to, že objektívne preukázal splnenie povinností, ktoré mu boli uložené v oblasti dokazovania a vyčerpal svoju dôkaznú povinnosť.

20. Žalovaný vo svojom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti poukázal na svoje stanovisko prezentované v rozhodnutí zo dňa 12. júna 2015 a vo vyjadrení k žalobe.

21. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný podľa § 21 písm. a/ SSP v spojení s § 438 ods. 2 SSP, po tom, čo zistil, že kasačná sťažnosť bola podaná riadne a včas (§ 443 SSP a § 444 SSP), oprávnenou osobou na podanie kasačnej sťažnosti (§ 442 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 SSP), kasačná sťažnosť má predpísané náležitosti (§ 445 ods. 1 SSP a § 57 SSP), preskúmal napadnuté rozhodnutie z dôvodov a v rozsahu uvedenom v podanej kasačnej sťažnosti podľa § 440 SSP, § 441 SSP a § 453 SSP a postupom podľa § 455 SSP bez nariadenia pojednávania dospel k záveru, že kasačná sťažnosť žalobcu nie je dôvodná.

22. Predmetom konania pred kasačným súdom je rozhodnutie o podanej kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku krajského súdu, ktorým krajský súd zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti v úvode tohto rozsudku opísaných rozhodnutí daňových orgánov vo veci vyrubenia rozdielu DPH za zdaňovacie obdobie február 2012.

23. Podľa § 19 ods. 1 prvá a druhá veta zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník.

24. Podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

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

26. Podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovaru a služieb, ktorú 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.

27. 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.

28. Podľa § 3 ods. 1 daňového poriadku pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pri tom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

29. 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.

30. 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, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.

31. 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 evidencie a záznamov, ktoré je povinný viesť.

32. 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.

33. 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.

34. 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.

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

36. 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.

37. 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.

38. Kasačný súd v tomto prípade, vo vzťahu k rozloženiu dôkazného bremena, odkazuje podľa § 464 ods. 1 SSP na právne závery vyslovené v rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžfk/15/2018 zo dňa 27. septembra 2018, v obdobnej právnej veci žalobcu, v ktorom najvyšší súd rovnako poukázal na právne závery vyslovené v rozsudku sp. zn. 3Sžfk/32/2017 zo dňa 30. mája 2018, v ktorom na strane daňového subjektu vystupovala spoločnosť Lanfer s.r.o., IČO: 36 772 283, sídliaca na tom istom mieste ako sťažovateľ, ktorej konateľom je Q. J. (účastník tohto konania), vychádzajúceho z obdobných skutkových zistení daňovej kontroly, a v ktorom reagoval na totožné námietky žalobcu, v ktorom sa v bodoch 47 až 49, 51 až 58 uvádza:

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

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

49. Najvyšší súd mal za preukázané, že žalovaný ako aj správca dane pri výkone daňovej kontroly, ako aj vo vyrubovacom konaní vyhodnotili všetky dôkazy a zistené skutočnosti 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 deklarovaných faktúrami, snažil sa úplne a presne zistiť skutkový stav vecí tým, že si zaobstaral pri výkone daňovej kontroly nevyhnutné podklady a dôkazy. Správca dane nevykonával iba formálnu kontrolu dokladov, ale zameral sa predovšetkým na vecné plnenie, a to vo všetkých vzájomných súvislostiach.

51. Kasačný súd v danom prípade v plnom rozsahu odkazuje na nález Ústavného súdu I. ÚS 241/07 - 44, v ktorom sa uvádza: „...zo zásady skutočného obsahu právneho úkonu rozhodujúceho pre určenie

dane vyplýva, že z daňového hľadiska je rozhodujúca reálna existencia plnení, ktoré boli uskutočnené, t. j. vzájomná výmena reálnych plnení, a teda vykonanie dohodnutých prác (resp. dodanie tovaru) a úhrada za toto poskytnuté plnenie. Ide o ekonomickú podstatu daňovej transakcie, ktorú zákon uprednostňuje pred formou a právnym titulom, na základe, ktorého bola uskutočnená. Potreba skúmania ekonomického dôvodu daňovej transakcie sa prejavuje ako súčasť zásady posudzovania právneho úkonu podľa jeho obsahu.“

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

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

54. Správca dane mal právo preveriť reálnosť dodávky prác ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. Bolo na žalobcovi, aby predložil dôkazy 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 naplní jednotlivé definičné znaky pojmu podnikanie (viď § 2 ods. 1 Obchodného zákonníka), ale aj o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak činí. Ak takéto vedomosti evidentne štatutárnemu orgánu obchodnej spoločnosti chýbajú, potom v danom prípade ide o výkon práva na podnikanie, ktorý nepožíva v zmysle § 264 Obchodného zákonníka právnu ochranu a pochybnosti správcu dane o pravdivosti údajov uvádzaných daňovým subjektom sú oprávnené.

55. V okamihu, kedy správca dane spochybní dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní, musí daňový subjekt v daňovom konaní preukázať, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje. Už samotné zistenie 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. Takýto spôsob vedenia dokazovania žalovaným vychádza v tomto štádiu daňového konania z toho, že na strane žalobcu v postavení daňového subjektu nastupuje procesná povinnosť obnoviť dôveryhodnosť spochybnenej transakcie, lebo žalobca je zaťažený dôkazným bremenom preukázať všetky skutočnosti, ktoré povinne uvádza v priznaní.

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

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

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

39. Najvyšší súd poukazuje na okolnosť, že okrem vystavených faktúr nevedel žalobca žiadnym iným spôsobom preukázať reálny základ pre ich vystavenie. 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 dodávateľskej spoločnosti. 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.

40. Spoločným znakom všetkých žalobcom deklarovovaných transakcií, či už v postavení podnikateľa - fyzickej osoby alebo konateľa spoločnosti Lanfer s.r.o. je, že ich realizáciu žalobca ako i vypočutí svedkovia (bývalí konatelia dodávateľov) nevedeli preukázať inak, ako vystavenými faktúrami a vlastnými vyjadreniami. Ani jeden z obchodných partnerov žalobcu nevedel predložiť žiaden doklad svedčiaci o pôvode tovaru, jeho preprave z dôvodu, že došlo k výmene konateľov, ktorí sú nekontaktní, resp. sú občanmi iného štátu, ktorých sa nedalo presne (okrem mena) identifikovať a skontaktovať, prípadne sa stali konateľom na základe odcudzenia občianskeho preukazu. Uvedené spoločné znaky sú dostatočným dôvodom na spochybnenie dôveryhodnosti a poctivosti podnikateľskej činnosti subjektov zapojených do skúmaného obchodného reťazca.

41. Žalovaný ako odvolací správny orgán sa v rámci odvolacieho konania proti rozhodnutiu správcu dane zaoberal vecou komplexne a v súlade so zásadami vyjadrenými v daňovom poriadku. V napadnutých rozhodnutiach žalovaného a správcu dane bol dostatočným spôsobom opísaný skutkový stav vyplývajúci z vykonaného dokazovania správcou dane, podľa ktorého nebolo preukázané splnenie podmienok na odpočítanie dane. Preto aj kasačný súd zastáva názor, že rozhodnutia správnych orgánov spĺňajú všetky atribúty zákonnosti.

42. Najvyšší súd Slovenskej republiky konštatuje, že žalobca v kasačnej sťažnosti neuviedol také skutočnosti, ktoré by spochybňovali vecnú správnosť výroku rozsudku krajského súdu, ani také právne relevantné námietky, s ktorými by sa krajský súd v odôvodnení svojho rozhodnutia nebol dostatočne vysporiadal. Najvyšší súd tiež nezistil procesné vady, ktoré by samy o sebe boli dôvodom pre zrušenie rozhodnutia Krajského súdu v Nitre. Rozsudok krajského súdu sa dostatočne podrobne zaoberá

skutkovými zisteniami správneho orgánu a námietkami žalobcu. Kasačný súd preto kasačnú sťažnosť žalobcu podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

43. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol kasačný súd tak, že sťažovateľovi, ktorý nemal v konaní o kasačnej sťažnosti úspech, nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznal (§ 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 a contrario SSP). Žalovanému orgánu verejnej správy kasačný súd nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznal, keďže to nemožno spravodlivo požadovať a v súvislosti s kasačným konaním žalovanému orgánu verejnej správy ani trovy nevznikli (§ 467 ods. 1 v spojení s § 168 SSP).

44. Záverom najvyšší súd poukazuje na to, že v kasačnom konaní pokračoval so žalobcom ako fyzickou osobou nepodnikateľom, nakoľko žalobca ako podnikateľský subjekt s prideleným IČO: 33 128 472 ukončil podnikateľskú činnosť vo všetkých predmetoch podnikania uvedených na dokladoch o živnostenskom oprávnení ku dňu 30. septembra 2017. V tejto súvislosti najvyšší súd uvádza, že v prípade ukončenia podnikateľskej činnosti podnikateľským subjektom - živnostníkom, resp. zánikom jeho živnostenského oprávnenia, prechádzajú všetky jeho záväzky na fyzickú osobu, ktorá túto podnikateľskú činnosť ukončila, resp. ktorej živnostenské oprávnenia zaniklo. Nejde teda o neodstrániteľný nedostatok podmienky konania, pretože zánik živnostenského oprávnenia sa na označení účastníka konania prejavuje len vypustením dodatku k jeho obchodnému menu odlišujúceho osobu podnikateľa alebo druh podnikania, prípadne vypustením prideleného identifikačného čísla.

45. Kasačný súd v tejto súvislosti postupoval v súlade s názorom vysloveným v uznesení Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Obo/17/2011 zo dňa 15. novembra 2011 v zmysle ktorého v prípade ukončenia podnikateľskej činnosti podľa živnostenského zákona, vstupuje fyzická osoba, ktorá bola predtým podnikateľom (živnostníkom), do práv a záväzkov doterajšieho účastníka - podnikateľa, nakoľko fyzická osoba zodpovedá v celom rozsahu za svoje záväzky vzniknuté pri súkromnom podnikaní. Súd v takomto prípade len skonštatuje, že došlo k zmene a o tejto nerozhoduje.

46. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v danej veci rozhodol pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.