

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 5Sžfk/16/2019
Identifikačné číslo spisu: 4015200858
Dátum vydania rozhodnutia: 10.09.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Petra Príbelská
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:4015200858.2

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a členov senátu JUDr. Jany Zemkovej, PhD. a JUDr. Milana Moravu, v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): C. B., Y. XXX/XX, E. O.S. - J., právne zastúpený: Beňo & partners advokátska kancelária, s.r.o., Námestie sv. Egídia 40/93, Poprad, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 820644/2015 zo dňa 10. júna 2015, konajúc o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č.k. 11S/191/2015-134 zo dňa 26. októbra 2016, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č.k. 11S/191/2015-134 zo dňa 26. októbra 2016 z a m i e t a .

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

Odôvodnenie

1. Krajský súd v Nitre (ďalej len „krajský súd“ alebo „správny súd“) rozsudkom č.k. 11S/191/2015-134 zo dňa 26. októbra 2016 postupom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „S.s.p.“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 820644/2015 zo dňa 10.06.2015. O trovách konania rozhodol s poukazom na § 168 S.s.p. tak, že žalovanému ich náhradu nepriznal.

2. Rozhodnutím č. 820644/2015 zo dňa 10.06.2015 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 „Daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Nitra č. 9414401/5/5196430/2014/Ges zo dňa 26.11.2014, ktorým bol žalobcovi v zmysle § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubенý rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) za zdaňovacie obdobie január 2012 v sume 3 312,- €.

3. Krajský súd z obsahu administratívneho spisu zistil, že správca dane dňa 10.10.2013 začal u žalobcu s výkonom daňovej kontroly (poverenie zo dňa 11.09.2013), predmetom ktorej bola daň z pridanej

hodnoty podľa zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“) za zdaňovacie obdobie január - december 2012. Daňová kontrola bola súbežne začatá i v spoločnosti Lanfer, s.r.o., v ktorej je C. B. jediným konateľom. Daňová kontrola bola začatá na základe výsledkov šetrení z medzinárodnej výmeny informácií 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 C. B. 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 25 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).

4. Správny súd taktiež zistil, že v priebehu daňovej kontroly bolo vykonané dokazovanie týkajúce sa, okrem iného i zdaňovacieho obdobia január 2012, a to dožiadanim na Daňový úrad Trenčín za účelom preverenia faktúry (vykonanie stavebných prác) od daňového subjektu NAROKO s.r.o., na základe ktorých si uplatnil odpočítanie DPH. Daňový úrad Trenčín doručil správcovi dane odpoveď na jeho dožiadanie dňa 21.11.2013, v ktorom mu oznámil, že miestnym zisťovaním na adrese sídla spoločnosti NAROKO s.r.o. (M. R. Štefánika 373/11, Trenčín) bolo zistené, že daňový subjekt tu reálne nesídlí. Na uvedenej adrese mu bolo poskytované registračné sídlo a korešpondenčná adresa na základe podnájomnej zmluvy zo dňa 17.08.2011 uzavretej s poskytovateľom ZALOŽENIE-PREDAJ-S.R.O., s.r.o.. Písomnosti správcu dane zasielané poštou daňovému subjektu NAROKO s.r.o. sa vracajú späť s poznámkou pošty „adresát neznámy“.

5. Daňový úrad Trenčín na dožiadanie správcu dane oznámil, že z iného konania zistil, že súčasná konateľka tejto spoločnosti Ing. I. C. nie je konateľkou spoločnosti NAROKO s.r.o. a na zmenu konateľa bol zneužitý jej občiansky preukaz, ktorý jej bol odcudzený v apríli 2012. Z uvedených dôvodov Daňový úrad Trenčín nevedel zabezpečiť doklady spoločnosti NAROKO s.r.o. a preveriť požadované skutočnosti na základe dožiadania správcu dane.

6. K odpovedi na dožiadanie boli pripojené listinné doklady - potvrdenie OO PZ Sereď o oznámení krádeže občianskeho preukazu Ing. I. C. zo dňa 13.04.2012, trestné oznámenie zo dňa 13.08.2012 podané Ing. I. C., 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 P. T., ktorého nikdy nevidela a žiadne doklady o prevode spoločnosti nepodpisovala. Ing. I. C. bola vypočutá dňa 26.11.2012 Daňovým úradom Trenčín, uviedla, že nie je konateľkou spoločnosti NAROKO s.r.o. ani jej spoločníčkou. Jej doklady boli zneužitú na prepis spoločnosti.

7. Dňa 17.08.2011 bola uzavretá 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. 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 P. T. na dobu 12 mesiacov.

8. Správca dane vypočul dňa 25.02.2014 na ústnom pojednávaní svedka Tomáša Kozinku, bývalého konateľa spoločnosti NAROKO s.r.o., a to k priebehu zdaniteľných obchodov spoločnosti NAROKO s.r.o. so žalobcom. Svedkovi boli predložené k nahliadnutiu konkrétne faktúry (ich čísla sú jednotlivo uvedené v zápisnici). Potvrdil, že faktúry vystavil, opečiatkoval a podpísal. Uviedol, že účtovníctvo viedol on, spoločnosť bola platcom DPH. Všetky obchody zabezpečoval sám, nemal žiadnych zamestnancov, všetko sa riešilo zmluvami o dielo. Nevedel sa vyjadriť, aká bola prevažujúca podnikateľská činnosť spoločnosti, aké nákupy spoločnosť realizovala. Potvrdil, že za daňový subjekt - žalobcu vystupoval osobne C. B.. Svedok sa nevedel vyjadriť k podrobnostiam obchodov so žalobcom, odkiaľ tovar objednávali, nevedel doložiť žiadne doklady. Uviedol, že spoločnosť predal Ing. I. C..

9. S výsledkami daňovej kontroly bol žalobca oboznámený dňa 16.07.2014, o čom bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní za účasti splnomocneného zástupcu žalobcu Ing. C. J., ktorá uviedla, že sa k zisteným skutočnostiam budú vedieť vyjadriť bližšie po nahliadnutí do spisu a doložia doklady k spoločnosti NAROKO s.r.o. (faktúru k vykonaným stavebným prácam). Nevedel sa vyjadriť, kto vykonal stavebné práce za dodávateľa, koľko ľudí tam bolo, dôvod objednávky. Uviedol iba to, že dostal dobrú cenovú ponuku. Písomné objednávky neboli, tieto boli realizované iba telefonicky, od dodávateľa má iba faktúru. Daňový subjekt predložil správcovi dane požadované doklady elektronicky dňa 07.08.2014. Dôkazy o tom, kto skutočne vystavil faktúru, kto stavebné práce skutočne vykonal, kto prijal úhradu za službu, komu vznikla daňová povinnosť, neboli počas kontroly predložené. Správca dane skonštatoval, že na základe šetrení zistil, že z predložených dokladov a vyjadrenia žalobcu nie je dodanie tovaru a vykonanie stavebných prác preukázané.

10. Dňa 12.09.2014 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. Daňový subjekt počas výkonu daňovej kontroly nepreukázal, či tovar 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, § 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.

11. Žalobca bol vyzvaný výzvou zo dňa 12.09.2014, aby sa vyjadril k zisteniam uvedeným v protokole z daňovej kontroly (ktorý mu bol spolu s výzvou doručený dňa 26.09.2014), na čo reagoval podaním zo dňa 16.10.2014, v ktorom sa vyjadril k jednotlivým dodávkam a dodávateľom od rôznych spoločností, ktoré boli predmetom daňovej kontroly (Garax, s.r.o, MC Gold, s.r.o.). K dodávkam od spoločnosti NAROKO s.r.o. žalobca uviedol, že od tejto spoločnosti nakúpili náhradné diely, Destu, stavebný materiál, motorovú naftu a prijali služby zemné práce, ktoré sú uvedené na faktúrach uvedených v protokole o daňovej kontrole. Ku každej dodávke vystavila spoločnosť NAROKO s.r.o. dodacie listy a na základe ktorých aj vystavila faktúry a žalobca vystavené faktúry uhradil v hotovosti alebo prevodom na bankový účet dodávateľa. Správca dane mal k dispozícii všetku dokumentáciu k predmetným dodávkam od tejto spoločnosti.

12. Správca dane dňa 25.11.2014 vyhotovil zápisnicu o ústnom pojednávaní vo veci prerokovania pripomienok k protokolu č. 9414401/5/4209204/2014, tohto sa za žalobcu zúčastnila splnomocnená osoba Ing. C. J.. K obchodnom so spoločnosťou NAROKO s.r.o. zopakovala rovnaké tvrdenia, aké boli uvedené v písomnom vyjadrení k protokolu z daňovej kontroly.

13. Správca dane vydal dňa 26.11.2014 rozhodnutie, ktorým podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku, vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 3 312,- € za zdaňovacie obdobie január 2012 ako rozdiel medzi daňou vyrubenou daňovým priznaním a daňou zistenou správcom dane a nepriznal daňovému subjektu uplatnený nadmerný odpočet v sume 3 312,- € z predloženej faktúry. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca odvolanie. Rozhodnutím č. 820644/2015 zo dňa 10.06.2015 žalovaný ako odvolací orgán potvrdil odvolaním napadnuté rozhodnutie Daňového úradu Nitra zo dňa 26.11.2014. Svoje rozhodnutie odôvodnil tým, že formálne doloženie faktúr a dokladov o úhrade bez preukázania skutočného nadobudnutia tovaru nie je pre daňové účely dostačujúce. Za účelom preverenia dodania tovaru uvedeného na faktúre správca dane vykonal šetrenie cestou miestne príslušného správcu dane spoločnosti NAROKO s.r.o., Daňového úradu Trenčín a dospel k záveru, že u daňového subjektu nebola splnená podmienka práva na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1, § 49 ods. 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, a konštatoval, že platiteľ si môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané. Ďalej žalovaný uviedol, že platiteľ dane má v daňovom konaní dve základné povinnosti, a to povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenie dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú podaním vyplneného daňového priznania a predložením príjmových dokladov. V prípade, že správca dane v priebehu daňovej kontroly dokazovaním vedeným v zmysle § 24 Daňového poriadku, preverení predložených listinných

dôkazov a dokladov preukázateľne spochybni ich vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť, dôkazná povinnosť opäť prechádza na daňový subjekt, ktorý predložením alebo navrhnutím dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Námietky žalobcu, vzhľadom na výsledky daňovej kontroly, považoval za neopodstatnené.

14. Krajský súd v preskúmvanej veci považoval za potrebné uviesť, že uskutočnenie zdaniteľných plnení je ekonomickou činnosťou pod kontrolou daňového subjektu a odpočítanie dane z pridanej hodnoty nenastáva ex lege podľa § 49 ods. 1, 2 zákona o DPH, 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 (stavebné práce, náhradné diely na auto, pohonné hmoty a pod.), ktoré je však nepreskúmateľné bez predloženia napríklad dokladov o vykonaní stavebných prác, kto ich vykonával, kedy, či ich vykonával deklarovaný dodávateľ alebo jeho subdodávateľ a ktorý a pod. Tieto dôkazy sa odvíjajú od druhu poskytnutej služby (tovaru) a konkrétneho dodávateľa. Jednoznačne však treba pričítať na ťarchu žalobcu tú skutočnosť, že žiadnym spôsobom si neoveroval svojho dodávateľa. Overovanie si obchodných partnerov nie je povinnosťou daňového subjektu, ale v prípade, ak si daňový subjekt uplatňuje nároky vo vzťahu k štátnemu rozpočtu, napr. uplatnenie si nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, musí byť schopný preukázať realnosť deklarovaného obchodu a v prípade nepreverení si obchodného partnera sa dostáva do dôkaznej núdze, ako to bolo v tomto prípade, keď žalobca nevedel preukázať reálne naplnenie deklarovaného obchodu medzi ním a deklarovaným dodávateľom.

15. Žalobca vo svojej žalobe 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. Poukazoval pritom 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. Krajský súd k tejto námietke uviedol, že správca dane vykonal dokazovanie a v zmysle oprávnení mu daných Daňovým poriadkom, preveroval všetky daňové transakcie, t.j. dodanie služby (tovaru) u žalobcom deklarovaného dodávateľa, ktoré boli predmetom kontrolovaného zdaňovacieho obdobia podľa Protokolu, 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 Ing. Majerníková, ktorú správca dane vypočul ako svedka, uviedla a aj listinnými dôkazmi preukázala, že jej bol odcudzený občiansky preukaz, čo oznámila na políciu (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 P. T. síce potvrdil dodanie tovaru a služieb žalobcovi, vystavenie faktúr a ich zaplatenie, ale bližšie sa k spolupráci vyjadriť nevedel. Okrem toho P. T. 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 p. B., s ktorým mal jednať. Odvolával sa iba na to, že všetko je v papieroch, ktoré odovzdal Ing. C. a na podrobnosti obchodov si nepamätal. Správca dane uskutočnil v priebehu daňovej kontroly so žalobcom pojednávanie dňa 28.05.2014, na ktorom ho vyzval, aby sa vyjadril k dokladom vystaveným zo strany dodávateľských spoločností a ku konkrétnym obchodom s týmito spoločnosťami. Žalobca 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 a nesúhlasil s konštatovaním správcu dane, že neboli splnené podmienky práva na odpočítanie dane. Podľa krajského súdu niet pochyb o tom, že by žalobca nebol o týchto zisteniach a výsledkoch dokazovania oboznámený, čo vyplýva zo zápisnice o ústnom pojednávaní zo dňa 16.07.2014 a správca dane vyslovil pochybnosti o predložení dokladov a konštatoval, že neboli splnené podmienky práva na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH, pričom opätovne žalobcu vyzval, aby sa k zisteným skutočnostiam vyjadril, resp., aby svoje tvrdenia preukázal.

16. Krajský súd ďalej poukázal na to, že jednou zo základných zásad daňového konania je zásada

zákonnosti. Podľa § 3 ods. 1 Daňového poriadku, v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní. Aby daňové orgány mohli uvedenú zásadu realizovať, sú vybavené rozsiahlymi zákonnými právomocami, vychádzajúcimi zo zásady voľného hodnotenia dôkazov, zakotvenej v § 3 ods. 3 Daňového poriadku. O takýto prípad v danej veci išlo a správny súd nezistil pochybenie v postupe oboch daňových orgánov, ani ich porušenie podľa Daňového poriadku, ako uvádzal žalobca, pretože i správca dane má oprávnenie vykonať dokazovanie sám a voľba druhu dôkazného prostriedku závisí od otázky, ktorú treba riešiť, resp. správca dane potrebuje objasniť vzhľadom na predložené doklady k daňovému priznaniu príslušným daňovým subjektom a podaným vysvetlením daňového subjektu. Takto postupoval i správca dane v preskúmvanej veci, keď sa obrátil s konkrétnymi otázkami na vypočutých svedkov a zabezpečil si dôkazy cestou dožiadaných daňových úradov a pod. na verifikáciu tvrdení žalobcu v súvislosti s uplatneným nárokom na vyplatenie nadmerného odpočtu z deklarovaných listín viažucich sa na podané daňové priznanie v kontrolovanom zdaňovacom období.

17. Správny súd dospel k záveru, že správca dane pri vykonávaní daňovej kontroly vychádzal z jednoznačných a presvedčivých dôkazov, svedeckých výpovedí a použil na to zákonné prostriedky, pričom dokazovaním zistený skutkový stav považoval za dostatočný a vyčerpávajúci. Odpočet DPH si žalobca uplatnil sám preto, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľný obchod bol reálne uskutočnený tak, ako ho deklaroval v daňovom priznaní alebo v zmysle predložených dokladov, ktoré preukazujú reálne uskutočnenie daňovej transakcie uvedenej na daňovom doklade (faktúra, doklady o úhrade a pod.) a to aj osobou uvedenou na týchto dokladoch, čo žalobca nevedel listinami preukázať, i keď ho zaťažuje dôkazné bremeno v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku. S poukazom a na výsledky dokazovania vykonaného správcom dane bol správny súd toho názoru, že žalobcom deklarovanému dodávateľovi nemohla vzniknúť daňová povinnosť na dani z pridanej hodnoty, a preto nemohlo ani žalobcovi vzniknúť právo na odpočítanie tejto dane. V tejto súvislosti krajský súd poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR zo dňa 28.06.2012 v konaní pod sp.zn. 5Sžf/63/2011, ako i na ďalší jeho rozsudok zo dňa 23.06.2010 v konaní pod sp.zn. 2Sžf/4/2009 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky zo dňa 23.02.2011 v konaní pod sp.zn. III. ÚS 78/2011. Preverovaním žalobcom tvrdenej obchodnej transakcie, ktorá však musí spĺňať i atribúty daňovej transakcie podľa podmienok zákona o DPH, v mesiaci január 2012 na základe ním predložených dokladov správca dane zistil a správne konštatoval, že deklarovaná obchodná transakcia sa neuskutočnila tak, ako je to uvedené na faktúre, 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 dane z pridanej hodnoty použiteľný vtedy, ak je nepochybné, že v ňom uvedené údaje odrážajú skutočnosť, teda že tovar bol i reálne dodaný od dodávateľa uvedeného na faktúre (napr. rozsudok č. 2 Afs 177/2006-61). Obchodný prípad, ktorý žalobca považuje za uskutočnené zdaniteľné plnenie a ku ktorému predložil doklady (faktúry, dodacie listy, doklady o zaplatení vystavených faktúr), nespĺňa atribúty daňovej transakcie podľa zákona o DPH a žalobca nepreukázal kauzu právneho úkonu podľa prezentovaného zámeru. Žalobca nepreukázal ním deklarovanú obchodnú transakciu (dodanie stavebných prác od NAROKO s.r.o.) a súd nemohol vyhovieť námietkam žalobcu uvedených v žalobe a vo vyjadrení zo dňa 22.01.2016, najmä s uvedením niekoľkých rozhodnutí Najvyššieho súdu SR a ESD, ktoré sa týkajú intrakomunitárneho dodania tovaru v rámci Spoločenstva. Žalobca napr. poukazoval na rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie C-354/03 Optigen, C-355/03 Fulcrum Electronics, C-484/03 Bond House a rozsudok Najvyššieho súdu SR (v konaní pod sp.zn. 3 Sžf 1/2011), bez bližšej špecifikácie podobnosti s jeho prípadom v prejednávanej veci a krajský súd bol toho názoru, že žalobca si nesprávne vysvetľuje závery týchto rozsudkov na jeho obchodnú transakciu s deklarovaným dodávateľom a naviac ani neuviedol, v ktorých bodoch by bolo možné závery týchto rozsudkov aplikovať na jeho obchodný prípad podľa predložených faktúr a v kontrolovanom zdaniteľnom období. K rozsudku SD EÚ (druhá komora) vo veci C-273/11 - Mecsek-Gabona Kft proti Nemzeti Adó és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága zo dňa 06.09.2012 (týka sa oslobodenia od dane), na ktorý poukazoval žalobca správny súd uviedol, že z tohto

rozsudku vyplýva záver, že je úlohou členského štátu ustanoviť rozsah dôkazných prostriedkov na preukázanie realizácie zdaniteľného obchodu. Toto slovenský zákonodarca vykonal prostredníctvom ust. § 43 ods. 5 zákona o DPH, keď stanovil podmienky oslobodenia od dane z pridanej hodnoty, pričom žalobcom deklarovaného dodania tovaru do Českej republiky sa týka ust. § 43 ods. 5 písm. c/ tohto zákona, nakoľko prepravu tovaru podľa predložených dokladov mal vykonať odberateľ. Je nepochybné, že SD EÚ vo veci Mecsek - Gabona tiež uviedol, že „ak platiteľ dane nespĺní povinnosti, ktoré mu ukladá vnútroštátny predpis o DPH v oblasti dokazovania oslobodenia dodania tovaru do iného členského štátu od DPH, nie je možné mu priznať oslobodenie od dane. Súdny dvor EÚ rozhodol, že článok 138 ods. 1 smernice Rady 2006/112/ES sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni tomu, aby sa predávajúcemu zamietlo priznanie práva na oslobodenie od dane v prípade dodania tovaru v rámci Spoločenstva, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že tento predávajúci si nespĺnil povinnosti, ktoré mu boli uložené v oblasti dokazovania“. Dôvodom pre nepriznanie oslobodenia dane z pridanej hodnoty v konkrétnom prípade bolo neunesenie dôkaznej povinnosti na strane žalobcu a nie nekontaktosť, resp. nespôlupráca so správcom dane zo strany zahraničného daňového subjektu.

18. K rozsudku Európskeho súdneho dvora zo dňa 27.09.2007 číslo C-409-04 vo veci Teleos plc. vs Commissioners of Customs & Excise krajský súd vyslovil zhodný názor, že uvedený rozsudok nie je možné aplikovať na preskúmané konanie z dôvodu, že predmetom konania pred Európskym súdnym dvorom bola prejudiciálna otázka podaná vnútroštátnym súdom Spojeného kráľovstva na základe podnetov ich daňových subjektov na vyriešenie podmienok oslobodenia od platenia DPH pri obchodoch realizovaných medzi dodávateľmi a odberateľmi v rámci krajín Európskeho spoločenstva. Uvedený rozsudok rieši prejudiciálnu otázku aplikácie vnútroštátneho práva Spojeného kráľovstva v nadväznosti na obchody - dodávky tovaru vnútri Spoločenstva, kedy podmienkou oslobodenia je fyzické opustenie územia členského štátu dodania preukázané dodávateľom a dôjde k nadobudnutiu práva nakladať s tovarom ako s vlastným na nadobúdateľa v inom členskom štáte Spoločenstva. Krajský súd bol toho názoru, že podmienky režimu vyššie uvedenej kauzy nemožno porovnávať s podmienkami vnútroštátneho dodania tovaru v Slovenskej republike, vzniku zdaniteľného plnenia a vzniku práva odpočítať daň z tovaru alebo zo služby platiteľovi DPH podľa § 49 zákona o DPH, kedy podľa podmienok stanovených vnútroštátnou právnou úpravou zákona o DPH s prihliadnutím na dôkaznú povinnosť daňových subjektov vyplývajúcej z ustanovenia § 24 Daňového poriadku a oprávnenosť nároku na vrátenie nadmerného odpočtu dane preukazuje odberateľ.

19. K rozsudku ESD, ktorý tiež nemožno aplikovať v predmetnej právnej veci, vo veci Mahagében (C-80/11 a C-142/11) správny súd uviedol, že v predmetnej veci položené prejudiciálne otázky vychádzali z predpokladu, že zdaniteľné plnenie, ktoré zakladá nárok na odpočet dane, sa uskutočnilo tak, ako to vyplýva z príslušnej faktúry, a že faktúra obsahuje všetky údaje požadované smernicou 2006/112/ES. V predmetnej právnej veci však nebolo preukázané, žeby sa zdaniteľné plnenie uskutočnilo, nebola teda splnená jedna z podmienok, za ktorých došlo k položeniu prejudiciálnej otázky vo veci Mahagében; zároveň v predmetnej právnej veci nebolo preukázané splnenie vecných a formálnych podmienok vzniku práva na odpočet dane upravených v smernici 2006/112/ES. Členské štáty sú povinné overovať daňové priznania zdaniteľných osôb, ich účtovné závierky a ostatné relevantné dokumenty (rozsudky Súdneho dvora Európskej únie z 17. júla 2008 vo veci Komisia vs. Taliansko, C-132/06, Zb. s. I-5457, bod 37; z 29. júla 2010 Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, C-188/09, Zb. s. I-7639- bod 21; z 21. júna 2012 Mahagében, C-C-80/11, C 142/11, body 63, 64).

20. Pokiaľ ide o námietky žalobcu týkajúce sa procesných pochybení správcu dane, správny súd vyslovil názor, že z predloženého administratívneho spisu procesné pochybenia správcu dane nevyplývajú a s týmito námietkami sa súd vysporiadal v odôvodnení tohto rozsudku. Ďalšie námietky (nevyhotovenie úradného záznamu z telefonického hovoru, vyžiadanie si dokladov zamestnancom správcu dane, ktorý nebol poverený výkonom 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 súdu žiadny vplyv na zákonnosť rozhodnutia správcu dane a žalovaného. Pokiaľ ide o námietku žalobcu, že mu bolo znemožnené klásť svedkom otázky 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 22.01.2014 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. Na doplnenie krajský súd uviedol, že nepriznanie odpočítania dane z pridanej hodnoty v prípade dodávok stavebných prác, resp. nádrže na pohonné hmoty (iné zdaniiteľné obdobie podľa rozhodnutia uvedeného v žalobe) správca dane neodôvodnil nevykonaním prác, resp. nedodaním tovaru, ale spochybnil žalobcom predložené doklady o dodaní prác a tovaru zo strany deklarovaných dodávateľov, čo súvisí so vznikom daňovej povinnosti u týchto dodávateľov a následne i s právom žalobcu na odpočítanie dane.

21. Proti tomuto rozsudku podal žalobca - sťažovateľ 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 právnom posúdení veci - rozloženie dôkazného bremena, keď ho súd v celom rozsahu určil sťažovateľovi. Mal za to, že nie je možné niesť zodpovednosť za skutočnosti, ktoré sa týkajú iného daňového subjektu ako sťažovateľa a za ktoré zodpovedá iný daňový subjekt (jeho dodávateľ). 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. Sťažovateľ v danom prípade prijal všetky opatrenia, ktoré od neho bolo rozumné požadovať. Sťažovateľ 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 sťažovateľ vedel alebo mohol vedieť, že sa prijatím plnenia bude podieľať na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom, je dôkazným bremenom správcu dane. 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. Sťažovateľ v danom prípade nevedel ovplyvniť skutočnosti, ktoré od neho žalovaný požadoval preukázať a nie je povinný vyvracať skutočnosti, ktoré sa vymykajú jeho vplyvu. 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 vyčerpал svoju dôkaznú povinnosť.

22. Žalovaný vo svojom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti poukázal na svoje stanovisko prezentované v rozhodnutí zo dňa 10.06.2015 a vo vyjadrení k žalobe.

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

24. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti je rozsudok krajského súdu, ktorým zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal preskúmania zákonnosti v úvode tohto rozsudku opísaných rozhodnutí daňových orgánov vo veci vyrubenia rozdielu DPH za zdaňovacie obdobie január 2012.

25. 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.

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

27. 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.

28. 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.

29. 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.

30. 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.

31. 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.

32. 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.

33. 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.

34. 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.

35. 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.

36. 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.

37. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a s prihliadnutím na ustanovenie § 461 S.s.p. 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.

38. 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.

39. Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane dokazovanie vykonáva, vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav vecí čo najúplnejšie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane, kto rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné správne orgány povinné postupovať.

40. Kasačný súd v tomto prípade, vo vzťahu k rozloženiu dôkazného bremena, odkazuje podľa § 464 ods. 1 S.s.p. na právne závery vyslovené v rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 3Sžfk/15/2018 zo dňa 27. septembra 2018, v obdobnej právnej veci sťažovateľa, 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 C. B. (účastník tohto konania), vychádzajúceho z obdobných skutkových zistení daňovej kontroly, a v ktorom reagoval na totožné námietky sťažovateľa, v ktorom sa 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 nepotvrďa 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 svojim právom uplatniť si za zákonom ustanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dne 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 zamerával 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 dovedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvahe, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už správca dane získal v rámci správy daní a v priebehu konania.

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

54. Správca dane mal právo preveriť realnosť 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 naplňa 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 realnosti jeho dodávok. Takýto spôsob vedenia dokazovania žalovaným vychádza v tomto štádiu daňového konania z toho, že na strane žalobcu v postavení daňového subjektu nastupuje procesná povinnosť obnoviť dôveryhodnosť spochybnenej transakcie, lebo žalobca je zaťažený dôkazným bremenom preukázať všetky skutočnosti, ktoré povinne

uvádza v priznaní.

56. Podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ a v § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť, keďže to zákon neustanovuje, ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani pri dobromyseľnosti platiteľa, prijímajúceho zdaniteľné plnenie. Naopak, zákonodarca z dôvodu zabránenia ľahkej zneužiteľnosti 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 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).

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.

41. Najvyšší súd poukazuje na okolnosť, že okrem vystavených faktúr nevedel sťažovateľ 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 sťažovateľ zaplatil DPH z reálne prijatého plnenia od platiteľa DPH, teda že bol uvedený základný princíp dodržaný.

42. Spoločným znakom všetkých sťažovateľom deklarovovaných transakcií, či už v postavení podnikateľa - fyzickej osoby alebo konateľa spoločnosti Lanfer s.r.o. je, že ich realizáciu sťažovateľ ako i vypočutí svedkovia (bývalí konatelia dodávateľov) nevedeli preukázať inak, ako vystavenými faktúrami a vlastnými vyjadreniami. Ani jeden z obchodných partnerov sťažovateľa 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.

43. 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 správcom dane, podľa ktorého nebolo preukázané splnenie podmienok na odpočítanie dane. Preto aj kasačný súd zastáva názor, že rozhodnutia správnych orgánov spĺňajú všetky atribúty zákonnosti.

44. Najvyšší súd Slovenskej republiky konštatuje, že sťažovateľ 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. Rozsudok krajského súdu sa dostatočne podrobne zaoberá skutkovými zisteniami správneho orgánu a námietkami sťažovateľa. Kasačný súd preto kasačnú sťažnosť sťažovateľa podľa § 461 S.s.p. ako nedôvodnú zamietol.

45. 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 S.s.p.). 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 S.s.p.).

46. Záverom najvyšší súd poukazuje na to, že v kasačnom konaní pokračoval so sťažovateľom ako fyzickou osobou nepodnikateľom, nakoľko sťažovateľ 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. 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.

47. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v danej veci rozhodol pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 S.s.p.).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok n i e j e prípustný.