

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 6Sžfk/54/2017
Identifikačné číslo spisu: 2016200480
Dátum vydania rozhodnutia: 23.01.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Alena Adamcová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:2016200480.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Aleny Adamcovej a zo sudcov JUDr. Ivana Rumanu a Mgr. Viliama Pohančeniča, v právnej veci žalobcu: PATÁK, s. r. o., so sídlom V. P. Tótha 30, Senica, IČO: 36 267 031, zast. JUDr. Ľubomírom Vánekom, advokátom so sídlom Potočná 169/85, Skalica, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného zo dňa 04. mája 2016, č. 103067668/2016, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Trnave zo dňa 06. apríla 2017, č. k. 14S/55/2016-134, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trnave zo dňa 06. apríla 2017, č. k. 14S/55/2016-134 zrušuje a vec mu vracia na ďalšie konanie.

Odôvodnenie

I.

Konanie pred správnym súdom

1. Krajský súd v Trnave (ďalej len „krajský súd“) právoplatným rozsudkom č. k. 14S/55/2016-134 zo dňa 06. apríla 2017 postupom podľa § 191 ods. 1 písm. d) a e) zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 103067668/2016 zo dňa 04. mája 2016 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Zároveň rozhodol, že žalobca má voči žalovanému právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania.

2. Napadnutým rozhodnutím č. 103067668/2016 zo dňa 04. mája 2016 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 v texte len „daňový poriadok“ alebo „zák. č. 563/2009 Z. z.“) potvrdil rozhodnutie správcu dane - Daňového úradu Trnava č. 21501895/2015 zo dňa 21. decembra 2015, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. vyrubený rozdiel dane v sume 4.080,- € na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) za zdaňovacie obdobie apríl 2012.

3. V odôvodnení rozsudku krajský súd poukázal na to, že žalovaný v rozhodnutí, ako aj v ďalších tvrdeniach uvedených vo svojich vyjadreniach vychádza a poukazuje na závery rozhodnutia správcu dane, z ktorého zistení však vyplýva, že tieto sa týkajú predovšetkým obchodných vzťahov spoločností P&T trading, s. r. o. a GUMP, s. r. o., avšak tieto spoločnosti si neuplatnili odpočet DPH, ale žalobca. Správca dane zaťažoval žalobcu okrem iného aj dôkazným bremenom ohľadom preukázania dodávky tovaru spoločnosti GUMP, s. r. o. jeho dodávateľom P&T trading, s. r. o. Nevyjasnené obchodné vzťahy medzi týmito dvoma spoločnosťami, o ktorých správca dane získal dôkazy preverením vlastnými zamestnancami, najmä výsluchom svedkov Z. A., X. D., W. G. nemôžu byť na ťarchu žalobcu, ktorý si uplatnil odpočet DPH.

4. Podľa názoru súdu správca dane a žalovaný nesprávne posúdili rozloženie dôkazného bremena, keď ho v celom rozsahu určili žalobcovi ako daňovému subjektu (§ 24 ods. 1 daňového poriadku), napriek tomu, že v predmetnej veci išlo o skutočnosti, ktoré sa v zásade týkajú iného daňového subjektu ako žalobcu a za ktoré aj zodpovedá. Uviedol, že všeobecné dôkazné bremeno vyplývajúce z § 24 ods. 1 daňového poriadku je v danom prípade modifikované právom Európskej únie, a správne orgány v predmetnej veci nesprávne vychádzali iba z vnútroštátnych predpisov a vec neposúdili z hľadiska práva Európskej únie. Zdôraznil, že správca dane má oprávnenie vykonať dokazovanie sám a voľba druhu dôkazného prostriedku závisí od otázky, ktorú treba, resp. správca dane potrebuje objasniť, s prihliadnutím na to, aké doklady má k dispozícii. Tiež považoval za potrebné uviesť, že správca dane sa dostatočne nezaoberal vyhodnotením výsluchov jednotlivých svedkov, vzal do úvahy len tvrdenia, ktoré boli v neprospech žalobcu. Pokiaľ správca dane pri dokazovaní neobjasnil zjavné nezrovnalosti v predmetných právnych vzťahoch, skutočnosti rozhodujúce pre stanovenie daňovej povinnosti neboli zistené čo najúplnejšie.

5. Krajský súd poukázal na to, že výpoveď Z. A. nie je prinajmenšom relevantná, keď obsahuje vnútorný rozpor, a to v tom, že na jednej strane si tento nebol vedomý toho, že je konateľom spoločnosti P&T trading, s. r. o. a na druhej strane sa vyjadril k obchodným vzťahom spoločnosťami P&T trading, s. r. o. a GUMP, s. r. o. (týkajúcich sa prác a dodávok materiálu pre spoločnosť GUMP, s. r. o.).

6. Krajský súd ďalej konštatoval, že námietka žalobcu o nedostatočne zistenom skutkovom stave zo strany žalovaného, resp. správcu dane je dôvodná, najmä v súvislosti s tým, že žalovaný konštatuje, že vykonaným dokazovaním bolo dodanie tovaru spornej faktúry spochybnené. Ak mal správca dane pochybnosti, tieto bolo nutné podporiť relevantnými dôkazmi a za týmto účelom bolo nevyhnutné vykonať aj ďalšie náležité zisťovania, ktoré by vyústili k preukázaniu skutočností, a ktoré by odôvodňovali prípadnú vedomosť žalobcu o podvodnom konaní jeho dodávateľa, resp. jeho subdodávateľa.

7. V tejto súvislosti krajský súd poukázal na rozsudok NS SR sp. zn. 3Sžf 1/2011, z ktorého vyplýva, že skutočnosti vymedzené v § 49 ods. 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“) tvoria dôkazné bremeno daňového subjektu. Z uvedených ustanovení nemožno vyvodiť dôkazné bremeno žalobcu na právne vzťahy týkajúce sa jeho dodávateľa a dodávateľských subjektov. Tieto skutočnosti nemôžu tvoriť dôkazné bremeno daňového subjektu, ani nemôže z týchto skutočností daňový subjekt znášať dôkaznú núdzu. Poukázal na rozsudok Súdneho dvora EÚ v spojení s prípadom C-354/03 (Optigen), C-355/03 (Fulcrumelektronics) a C-484/03 (Bondhouse), kde súdny dvor vyslovil, že nárok na odpočet nemôže byť dotknutý skutočnosťou, že v reťazci dodávok je iná predchádzajúca alebo následná transakcia zaťažená daňovým podvodom, o ktorom platca nevie alebo nemôže vedieť. Každá transakcia musí byť posudzovaná sama o sebe a charakter jednotlivých transakcií nemôže byť zmenený predchádzajúcimi alebo následnými udalosťami. Konštantnosť tejto judikatúry potvrdzuje aj napr. aktuálny rozsudok NS SR sp. zn. 8Sžf 92/2014 z 30.04.2015, v ktorom najvyšší súd potvrdil argumentáciu Krajského súdu v Košiciach v rozhodnutí sp. zn. 7S 42/2014 zdôrazňujúc, že dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt žalobcu, avšak nie absolútne. V tomto rozsahu Najvyšší súd poukázal taktiež na skutočnosť, že v zmysle konštantnej judikatúry „hodnotenie dôkazov v zmysle zásady voľného hodnotenia dôkazov nemôže byť ľubovoľné“.

8. Správca dane, ani žalovaný nepotvrdili, že zo strany daňového subjektu došlo ku konaniu, ktoré je súčasťou daňového podvodu. Krajský súd bol toho názoru, že vzhľadom na splnenie všetkých zákonných podmienok pre uplatnenie práva na odpočítanie dane zo strany žalobcu, správca dane nemal zákonnú právomoc toto právo daňového subjektu v ním uplatnenej výške neuznať. Zároveň uviedol, že správca dane sa vo veľkom rozsahu v napádaných rozhodnutiach pokúša sponchybňovať skutočnosti na strane dodávateľa zdaniteľného obchodu. Nemožnosť v daňovom konaní preukazovať skutočnosti iného subjektu ako subjektom zdaniteľného obchodu je ustálenou rozhodovacou praxou súdov (rozhodnutie Najvyššieho súdu ČR 5 Afs 131/2004), pričom uvedené zistenia pokladal žalobca za právne irelevantné vo vzťahu k nároku na odpočet DPH uplatňovaný z riadne preukázaného zdaniteľného obchodu. Navyše prenesenie zodpovednosti žalobcu za nepreukázanie určitých skutočností, ktoré mohol správca dane, resp. žalovaný získať jednoducho tým, že by prihliadol na výsledky daňovej kontroly vykonanej u dodávateľa žalobcu, je v rozpore s ustanovením § 24 daňového poriadku.

9. Správny súd na základe vyššie uvedeného skonštatoval, že je preukázaný dôvod na zrušenie napadnutého rozhodnutia podľa § 191 ods. 1 písm. d), e) SSP, a preto zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného z dôvodu nedostatočne zisteného skutkového stavu ako aj jeho nepreskúmateľnosti. V novom konaní bude doplnené dokazovanie za účelom riadneho zistenia skutkového stavu v naznačenom smere a po doplnení dokazovania vo veci znovu rozhodnuté s tým, že rozhodnutie bude náležite odôvodnené v zmysle § 63 ods. 5 daňového poriadku.

10. Pokiaľ išlo o námietku žalobcu, že zo strany správcu dane boli v jednom konaní vydané dve meritórne rozhodnutia, tak túto námietku súd nepovažoval za dôvodnú, pretože správca dane môže vydať za každé kontrolované zdaňovacie obdobie rozhodnutie v rámci existencie aj jedného protokolu o výsledkoch daňovej kontroly, ktorého súčasťou môžu byť viaceré zdaňovacie obdobia.

11. Správny súd rozhodol o trovách konania v zmysle § 167 SSP, keď procesne úspešnému žalobcovi priznal právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania, o výške ktorých rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí a to samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník (§ 175 ods. 2 SSP).

II.

Kasačná sťažnosť žalovaného

12. Proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 14S/55/2016-134 zo dňa 06. apríla 2017 v zákonnej lehote podal kasačnú sťažnosť žalovaný, ktorý predmetný rozsudok považoval za nesprávny z dôvodu, že v zmysle § 440 ods. 1 písm. g) SSP správny súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci a zároveň sa v zmysle písm. h) cit. ustanovenia odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu.

13. Žalovaný uviedol, že z administratívneho spisu je zrejmé, že žalobca sa opakovane vyjadril, že spoločnosť TEK Energy, a. s., t. j. odberateľ žalobcu, s ním uzatvorila zmluvu ohľadom bioplynových staníc (ďalej len „BPS“) Šamorín, BPS Čečejevce a BPS Dvorianky. Následne žalobca uzatvoril zmluvu so spoločnosťou GUMP, s. r. o., teda sám si zvolil túto spoločnosť za svojho obchodného partnera, aj napriek tomu, že táto nemala žiadnych zamestnancov ani mechanizmy, a preto dodanie tovarov a služieb malo byť vykonané prostredníctvom ďalšieho subdodávateľa. Spoločnosť GUMP, s. r. o. pritom nevedela s určitosťou uviesť, či subdodávateľom vo vzťahu k deklaroványm dodávkam bola práve spoločnosť P&T trading, s. r. o. Zdôraznil, že v danom prípade nejde o viaceré samostatné a navzájom nesúvisiace zdaniteľné plnenia medzi dodávateľmi v reťazci, ale stále ide o plnenie žalobcu voči spoločnosti TEK Energy, a. s., ktorá skutočnosť je rozhodná pri posudzovaní rozloženia dôkazného bremena, keďže sám žalobca zodpovedal za riadne zabezpečenie dodávky tovarov a služieb svojmu odberateľovi.

14. Vo svetle týchto skutočností považoval žalovaný závery Krajského súdu v Trnave za nelogické, keďže ide o vlastné plnenie žalobcu, za ktoré nesie zodpovednosť voči svojmu odberateľovi, a teda ide nepochybne o jeho vlastné dôkazné bremeno.

15. Žalovaný ďalej uviedol, že výber dôveryhodných obchodných partnerov je primárnou záležitosťou daňového subjektu, ktorý je zodpovedný za dôsledky svojich rozhodnutí, keď znalosť obchodných partnerov nie je nadštandardnou požiadavkou správcu dane, ale základným predpokladom riadneho obchodného styku. V tomto smere poukázal na rozsudok NS SR sp. zn. 2Sžf/42/2012: „V záujme predchádzania právnej neistote a v záujme uzatvárania jasných a korektných záväzkových vzťahov, je povinnosťou každej zmluvnej strany dbať o to, aby sa pri úprave zmlúv odstránilo všetko, čo by mohlo viesť k vzniku rozporov (§ 43 OZ), to zahŕňa i povinnosť overiť si informácie a skutočnosti ohľadne svojho obchodného partnera. Inak sa napr. aj v podnikateľskej sfére, následky nedostatočnej pozornosti pri vstupe do právnych vzťahov s inými právnymi subjektmi prejavia vo forme znášania väčšieho podnikateľského rizika, ktoré samozrejme zahŕňa aj následky vyplývajúce zo správnych konaní vedených v súvislosti s podnikateľskou činnosťou tej ktorej zmluvnej strany (pozri napríklad uznesenie Ústavného súdu SR č. k. IV. ÚS 104/2012-89 z 1. marca 2012, rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/25/2011 z 27. októbra 2011 a sp. zn. 4Sžf/25/2011 z 13. septembra 2011)“.

16. Žalobca vystupoval v pozícii dodávateľa jemu dodaných tovarov a služieb, a aj preto bolo potrebné, aby preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia, konal s odbornou starostlivosťou vyplývajúcou z jeho podnikateľskej činnosti, aby zabránil tomu, že sa dostane do dôkaznej núdze pri uplatňovaní nárokov zo štátneho rozpočtu. Keďže žalobca mal zákonnú i zmluvnú povinnosť voči svojmu odberateľovi TEK Energy, a.s., žalovaný sa nestotožnil s názorom súdu, že správca dane zaťažoval žalobcu aj dôkazným bremenom ohľadom preukázania dodávky spoločnosti GUMP, s. r. o. jeho dodávateľom P&T trading, s. r. o. Poukázal na skutočnosť, že prieči sa bežným obchodným zvyklostiam, aby sa žalobca, ktorý sa zaviazal dodať tovary a služby svojmu odberateľovi v určitej kvalite a v stanovenom termíne, nezaujímal o toto plnenie a plne ho nechal na svojom deklarovanom dodávateľovi, ktorý nemá žiadne materiálne ani personálne predpoklady na jeho realizáciu. Navyše konateľ žalobcu sa na predmetných stavbách BPS pohyboval, preto nemožno hovoriť, že v reťazci predmetných dodávok bola taká, o ktorej nevedel alebo nemohol vedieť. U. D., predseda predstavenstva TEK Energy, a. s. sa vyjadril, že p. Z., resp. ním poverený zamestnanec koordinoval priebeh stavebno-montážnych prác na týchto BPS, pričom spoločnosť GUMP, s. r. o. ani p. G., ktorí mali podľa predloženej Zmluvy o spolupráci a jej prílohy č. 1 zabezpečovať komunikáciu a koordináciu s TEK Energy, a. s., nepoznal.

17. Žalovaný uviedol, že správca dane je oprávnený kontrolovať v prípade pochybností celý obchodný reťazec a súčasne z ust. § 44 ods. 1 daňového poriadku vyplýva, že daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/24/2012). Keďže správcovi dane vznikli opodstatnené pochybnosti vo vzťahu k dodaniu tovarov deklarováných spornou faktúrou, bolo potrebné poukázať na všetky zistenia týkajúce sa deklarovaneho dodania v celom reťazci.

18. Konateľ spoločnosti GUMP, s. r. o., p. G., ústne potvrdil vystavenie spornej faktúry, ako aj spoluprácu so spoločnosťou P&T trading, s. r. o., avšak žiadne bližšie informácie neuviedol. Nevedel uviesť, či mu tovar deklarováný spornou faktúrou dodala spoločnosť P&T trading, s. r. o., nepredložil doklady, keďže tieto mali byť odovzdané konateľovi pri zlúčení spoločnosti do BAC Slovensko, s. r. o.

19. Vo vzťahu k výpovediam p. G. žalovaný podotkol, že svoje vyjadrenia „upravoval“ (v zápisnici dňa 26.03.2014 sa vyjadril, že so žalobcom spolupracoval v roku 2011 a začiatkom roka 2012, išlo o výstavbu 3 fotovoltaických - ďalej len „FTV“ elektrární Dráhovce a 6 elektrární v Senici, spolupracovali aj pri iných stavbách - distribučných sieťach v okolí Senice, teda nie na BPS Čečejevce a BPS Dvorianky, ktoré sa nachádzajú na východnom Slovensku a nie v okolí Senice; v zápisnici dňa 22.05.2015 už skonštatoval, že so žalobcom spolupracoval v roku 2011 a 2012 a potvrdil práce aj na

stavbách na BPS Čečejevce a BPS Dvorianky v zmysle spornej faktúry č. 120013). Doklady spoločnosti GUMP, s. r. o. za kontrolované zdaňovacie obdobie neboli správcovi dane predložené ani splnomocneným zástupcom spoločnosti BAC Slovensko, s. r. o. p. X. J., vyjadrenie konateľa spoločnosti BAC Slovensko, s. r. o. p. N. S. B. sa správcovi dane nepodarilo taktiež získať, hoci využil aj inštitút medzinárodnej výmeny informácií.

20. Žalovaný následne poukázal aj na nejednoznačné vyjadrenia konateľa žalobcu p. Z. vo vzťahu k deklarovanej dodávke. Uviedol, že z odpovede na výzvu č. 9201402/5/1488288/2014 nie sú zrejme bližšie informácie týkajúce sa dodania sporného tovaru - miesto naloženia, kto a akým dopravným prostriedkom vykonal prepravu, meno vodiča, ani ŠPZ, pričom konateľ nepredložil ani požadované skladové karty. Navyše zo spornej faktúry nevyplýva, že predložená objednávka č. 12000015 a dodací list č. 20120063 sa k nej viažu, žalobcom boli predložené až na základe výzvy. V tejto súvislosti žalovaný poukázal na rozsudok NS SR sp. zn. 8Sžf/136/2013 zo dňa 29. januára 2015, v ktorom je uvedené: „technicky je možné vyhotoviť akýkoľvek doklad znejúci na určité plnenie bez ohľadu na to, či takéto plnenie skutočne bolo poskytnuté. Splnenie formálnej stránky je jednou z podmienok, aby bolo na základe týchto dokladov uznané odpočítanie dane, ale tieto doklady musia byť odrazom reálneho plnenia.“

21. Správca dane s p. Z. spísal dňa 19. mája 2015 zápisnicu v ktorej okrem iného uviedol, že spoločnosť GUMP, s. r. o. vykonávala montážne, výkopové, resp. zemné práce a dodávku materiálu. Na otázku, aký materiál dodávala spoločnosť GUMP, s. r. o., resp. subdodávateľsky spoločnosť P&T trading, s. r. o. sa však vyjadril v tom zmysle, že vzhľadom na odstup času a vzhľadom k obratom a rozsahom prác nevie zodpovedne odpovedať, aké práce a služby pre nich dodávala spoločnosť GUMP, s. r. o. na stavbách a ďalšie dôkazy už nepredložil. Pán Z. uviedol, že v uvedenom období pracovali na niekoľkých stavbách FTV a BPS elektrární a nevedel zodpovedať, aké boli dodávky a služby realizované spoločnosťou GUMP, s. r. o. na základe predložených sporných faktúr. Žalobca, ktorý sa sám dožadoval vyjadrenia za účelom odstránenia uvedených nezrovnalostí, poskytol opäť nejednoznačné vyjadrenie.

22. Konateľom P&T trading, s. r. o. bol v čase deklarováných transakcií p. Z. A., ktorý sa vyjadril v tom zmysle, že bol oslovený p. L. a X., či si nechce zarobiť, podpisoval nejaké papiere, ktorým nerozumel, nie je si vedomý, že je konateľom spoločnosti, nevie čo je predmetom jej činnosti, konateľa GUMP, s. r. o. - p. G. nepozná. Uviedol, že spoločnosť P&T trading, s. r. o. nevykonávala v roku 2012 pre spoločnosť GUMP, s. r. o. žiadne práce, nedodávala žiaden materiál.

23. Spoločnosť P&T trading, s. r. o. bola platiteľom DPH do 31.12.2011, posledné daňové priznanie k DPH podala za III. štvrt'rok 2011. Za spoločnosť P&T trading, s. r. o. konal splnomocnený zástupca p. X. D. (plnomocenstvo mu bolo udelené údajne bývalým konateľom p. X. - konateľom do 10.11.2011). P. D. ústne potvrdil, že v roku 2012 spoločnosť P&T trading, s. r. o. uskutočnila dodávky materiálu (prevažne káble) a prác (pomocné a výkopové práce) pre spoločnosť GUMP, s. r. o., potvrdil, že zákaziek bolo viac - Čečejevce a pri Trebišove, väčšinou zabezpečoval pracovníkov na zákazkách v Čečejevciach a Trebišove - ľudia sa údajne ponúkli sami. K dodávke materiálu na miesto určenia uviedol, že „priviezlo to nákladné auto“, „niekto to priviezol“. K otázke, či mala spoločnosť P&T trading, s. r. o. zamestnancov odpovedal, že tam boli rómski občania, vždy tam bol nejaký živnostník, ktorý mal pod sebou ľudí, ale či ich mal zamestnaných, nevedel. Mená, priezviská, trvalý pobyt pracovníkov, ktorí vykonávali práce nevedel taktiež uviesť, vyjadril sa, že rómski spoluobčania si pýtali prácu a ak bola, „tak sa im dala“. Odberateľské faktúry spoločnosti P&T trading, s. r. o., ktorými boli v roku 2012 vyfakturované subdodávky materiálu a služieb pre spoločnosť GUMP, s. r. o., nepredložil, uviedol, že všetko to má p. X., ktorý však už nebol konateľom.

24. Všetky vyššie uvedené skutočnosti podľa žalovaného preukazujú, že zdaniteľné plnenie nebolo uskutočnené tak ako deklaruje sporná faktúra, čím neboli naplnené základné zákonné podmienky pre uplatnenie práva na odpočítanie dane podľa § 49 a § 51 zákona o DPH. Žalovaný konštatoval, že základným predpokladom vzniku nároku na odpočet dane u príjemcu tovaru alebo služby je vznik

daňovej povinnosti u dodávateľa tohto tovaru, resp. služby. V riešenom prípade bola práve táto skutočnosť spochybnená.

25. Žalovaný poukázal na to, že žalobca neunesol dôkazné bremeno ohľadom dodania tovaru, t. j. že mu tovar dodala osoba uvedená na faktúre, preto nebolo dôvodné skúmať ďalšie skutočnosti ohľadne podvodného konania, keďže už primárna podmienka nebola splnená.

26. Podstatou rozsudkov ESD týkajúcich sa podvodného konania je, že vnútroštátnemu súdu prináleží odmietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa vo svetle objektívnych skutočností preukáže, že platiteľ dane sa svojou kúpou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, a to aj vtedy, ak dotknuté plnenie spĺňa objektívne kritériá, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru platiteľom dane a hospodárska činnosť. To znamená, že primárne zákonné podmienky na odpočítanie dane musia byť splnené, t. j. platiteľ dane má právo na odpočítanie dane, avšak jeho znalosť o podvodnom konaní dáva ďalšiu možnosť vnútroštátnemu orgánu neuznať právo na odpočítanie dane. V danom prípade však vôbec neboli splnené prvotné podmienky stanovené zákonom o DPH pre uplatnenie práva na odpočítanie dane, a preto nebolo potrebné vec posudzovať z hľadiska práva Európskej únie a rozsudkov ESD, na ktoré Krajský súd v Trnave poukázal.

27. V zmysle uvedeného je podľa žalovaného nedôvodné tvrdenie Krajského súdu v Trnave, že je nevyhnutné vykonať aj ďalšie zisťovania, ktoré by vyústili k preukázaniu skutočností, a ktoré by odôvodňovali prípadnú vedomosť žalobcu o podvodnom konaní jeho dodávateľa, resp. subdodávateľov.

28. Žalovaný nesúhlasil s konštatovaním súdu, že sa dostatočne nezaoberal vyhodnotením výsluchov jednotlivých svedkov a vzal do úvahy len tvrdenia, ktoré boli v neprospech žalobcu. Správca dane postupoval v súlade s daňovým poriadkom, ktorý v § 3 upravuje základné zásady, predstavujúce základné pravidlá pre správne uplatnenie daňových zákonov. V riešenom prípade sa správca dane zaoberal každým zisteným dôkazom, vyhodnotil ho samostatne a aj v súvislosti s ostatnými zistenými dôkazmi, a to z hľadiska závažnosti, zákonnosti a vierohodnosti. Ústne potvrdenie dodávok p. G. bez bližších informácií, navyše v druhej výpovedi „upravené“ v nadväznosti na dôkaznú situáciu a bez predloženia dokladov, rovnako vyjadrenia p. D., taktiež bez predloženia dokladov v nadväznosti na ostatné zistené skutočnosti a nejednoznačné vyjadrenia samotného žalobcu, neboli spôsobilé zvrátiť vyslovený záver správcu dane o nepriznaní práva na odpočítanie dane zo spornej faktúry.

29. Krajský súd v Trnave konštatoval, že pokiaľ správca dane neobjasnil zjavné nezrovnalosti v predmetných právnych vzťahoch, svedčí to o tom, že skutočnosti rozhodujúce pre stanovenie daňovej povinnosti neboli zistené čo najúplnejšie. Žalovaný k uvedenému uviedol, že daňové orgány nie sú účastníkmi obchodno-záväzkových vzťahov deklarovaných žalobcom, preto priebeh obchodných transakcií spoznajú vždy len „sprostredkované“, a preto v nadväznosti na § 24 ods. 2 daňového poriadku dbajú, aby skutočnosti nevyhnutné pre účely správy daní boli zistené „čo najúplnejšie“. Skutkový stav má byť zistený tak, aby bolo možné správne určiť daňovú povinnosť. Zásada materiálnej pravdy nemá charakter absolútny, t. j. správne orgány nemajú povinnosť zistiť všetku a absolútnu pravdu, ale stav vecí majú zistiť len spoľahlivo, teda tak, aby bolo možné riadne, včas a spravodlivo rozhodnúť. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia žalobcu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, pretože daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Postačuje teda, že správca dane zistí, že sa skutok nestal tak, ako tvrdí daňový subjekt a nie je potrebné zisťovať ako sa stal v skutočnosti.

30. V danom prípade p. G. nevedel s istotou konkretizovať, či mu tovar deklarovaný spornou faktúrou č. 120010 z 18. apríla 2012 dodala spoločnosť P&T trading, s. r. o., keďže nedisponuje účtovnými dokladmi, p. D. síce potvrdil, že spoločnosť na stavbách pracovala a dodávala tovar, ale doklady taktiež nepredložil, z jeho vyjadrení nie je zrejmé ani pôvod materiálu, ani kým boli práce vykonané a žalobca sa vyjadril, že „ich podľa platných uzatvorených dohôd so spoločnosťou GUMP, s. r. o. vždy zaujímalo len plnenie, jeho včasnosť a odbornosť. V otázkach, kto pracoval pre spoločnosť, ktorá im poskytovala

subdodávku ich nejakým spôsobom príliš nezaujímal, zodpovednostne za výkon služieb a dodávku tovarov podliehal dohode aj tak vždy ich dodávateľ, a to spoločnosť GUMP, s. r. o.“ (zápisnica z 19.05.2015). Vzhľadom k absencii dokladov u oboch spoločností (GUMP, s. r. o. a P&T trading, s. r. o.) dôkazné bremeno spočívajúce na žalobcovi iba v predložení formálnych dokladov je nedostatočné, keďže išlo o jeho plnenia voči jeho odberateľovi.

31. Žalovaný zastával názor podporený aj početnou judikatúrou, že splnenie podmienok pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku preukazuje daňový subjekt (žalobca). Bolo na žalobcovi, aby spôsobom vylučujúcim akékoľvek pochybnosti preukázal, že si odpočet zo spornej faktúry uplatňuje oprávnené, preto za zistený skutkový stav možno považovať aj to, že správca dane pride k záveru, že daňový subjekt nepredložil dostatok dôkazov preukazujúcich jeho tvrdenia, keďže na ňom leží dôkazné bremeno. Žalovaný preto s konštatovaním súdu o neobjasnení zjavných nezrovnalostí v predmetných právnych vzťahoch, ako aj o nedostatočnom zistení skutkového stavu nesúhlasil. Podľa žalovaného Krajský súd v Trnave nesprávne rozložil dôkaznú povinnosť správcu dane.

32. Žalovaný v súvislosti s výpoveďou p. A. poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/97/2009 a uviedol, že prípade p. A. je zjavné, že v čase deklarováných obchodov bol podľa obchodného registra konateľom spoločnosti P&T trading, s. r. o. Na základe jeho vyjadrenia treba podľa žalovaného vyvodiť záver, že za spoločnosť reálne nekonal, uviedol, že bol oslovený p. L. a X., podpísal nejaké doklady. P. D., ktorý mal generálnu plnú moc za spoločnosť P&T trading, s. r. o. sa vyjadril, že pozná konateľa a majiteľa spoločnosti P&T trading, s. r. o. p. X.. Uviedol, že doklady má p. X., ktorý mu aj vystavil plnú moc. Je teda dôvodný predpoklad, že za spoločnosť P&T trading, s. r. o. konali k tomu neoprávnené osoby. Rozpornosť vyjadrenia p. A. v nadväznosti na uvedené skutočnosti, na ktorú súd poukázal, nie je spôsobilá odstrániť opodstatnené pochybnosti správcu dane vo vzťahu k deklarovanej transakcii, práve naopak iba podporujú správnosť záverov správcu dane.

33. Pokiaľ v bode 30, 31, a 32 napadnutého rozsudku krajský súd poukázal na rozsudky Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2011 a 8Sžf/92/2014 a uviedol, že správca dane ani žalovaný nepotvrdili, že zo strany daňového subjektu došlo ku konaniu, ktoré je súčasťou podvodu, žalovaný zastával názor, že vyššie zmienené rozsudky nie sú v nadväznosti na uvádzané skutočnosti spôsobilé zmeniť závery správcu dane a žalovaného. Správca dane v danom prípade skonštatoval porušenie § 49 ods. 1, § 49 ods. 2 písm. a) a § 51 ods. 1 zákona o DPH a žalovaný sa s jeho názorom stotožnil.

34. Správca dane v posudzovanej veci spochybnil deklarované dodanie v zmysle spornej faktúry a pochybnosti u správcu dane nevznikli výlučne z dôvodu preverovania účtovnej evidencie žalobcových dodávateľov, keďže táto evidencia správcovi dane nebola ani predložená. V rozsudku NS SR sp. zn. 3Sžf/1/2011 najvyšší súd vyslovil, že „ak daňový subjekt disponuje existenciou materiálneho plnenia, faktúrou a prílohami a podrobným položkovitým opisom druhu a ceny u dodaných služieb a tovarov od určitého dodávateľa, vyčerpá vlastné dôkazné bremeno. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u dodávateľa a jeho subdodávateľov znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správca dane“. Žalovaný uviedol, že podrobný položkový popis k faktúre - objednávka a dodací list boli správcovi dane doručené až na základe výzvy na predloženie dôkazov a z faktúry, ktorá má byť reálnym odrazom obchodnej transakcie nevyplýva, že jej predchádzali.

35. Z nálezů Ústavného súdu SR sp. zn. I. ÚS 241/07, na ktorý Krajský súd v Trnave poukázal, vyplýva, že sťažnosť sa týkala preskúmania zákonnosti rozhodnutí žalovaného a správcu dane, ktorými bol dorubený rozdiel na dani z príjmov právnických osôb. Vzhľadom k tomu, že v riešenom prípade ide o uplatnenie práva na odpočítanie dane na DPH, žalovaný zastával názor, že nález nie je možné na daný prípad aplikovať.

36. Pokiaľ krajský súd konštatoval, že prenesenie zodpovednosti žalobcu za nepreukázanie určitých skutočností, ktoré mohol správca dane, resp. žalovaný získať tým, že by prihliadol na výsledky daňovej kontroly vykonanej u dodávateľa žalobcu je v rozpore s už spomínaným ustanovením § 24 daňového poriadku - žalovaný uviedol, že počas daňovej kontroly správca dane postupoval v súlade s § 24

daňového poriadku a vychádzal zo skutočností, ktoré mu boli známe z jeho činnosti. Zotrvával na názore, že spoločnosť GUMP, s. r. o. žiadne doklady týkajúce sa kontrolovaného zdaňovacieho obdobia, s výnimkou kópie rámcovej zmluvy o dielo so zhotoviteľom P&T trading, s. r. o., ktorej platnosť končila 31.12.2011, nepredložila.

37. Správca dane spísal s p. G. opakovane zápisnicu o ústnom pojednávaní, konateľ žalobcu, resp. jeho zástupca sa predmetných pojednávaní zúčastnili. Aj z ďalších písomností administratívneho spisu je zrejmé, že p. G. doklady nepredložil, rovnako z administratívneho spisu vyplýva snaha správcu dane tieto doklady získať. Pokiaľ teda bolo žalobcovi známe, že zástupca spoločnosti GUMP, s. r. o. doručil správcovi dane aj všetky dôkazy a doklady v súvislosti s dodaním tovarov a služieb, mal na túto skutočnosť upozorniť, keďže išlo o jeho právo na uplatnenie odpočítania dane. Zástupca žalobcu však až vo vyjadrení žalobcu k vyjadreniu žalovaného k žalobe zo dňa 4. októbra 2016 (doručenom Krajskému súdu v Trnave dňa 6. februára 2017) okrem iného uviedol, že zástupca spoločnosti GUMP, s. r. o. doručil správcovi dane aj všetky dôkazy a doklady v súvislosti s dodaním tovarov a služieb. V ďalšom vyjadrení doručenom Krajskému súdu v Trnave dňa 23. marca 2017 uvedené tvrdenie upresnil, že išlo o doklady týkajúce sa daňovej kontroly roku 2011, pričom skutkový stav odberateľsko-dodávateľských vzťahov bol rovnaký aj v roku 2012.

38. Žalovaný uviedol, že doklady týkajúce sa zdaňovacích období roku 2011 nemôžu byť relevantnými dokladmi, ktoré by preukazovali nárok na odpočítanie dane za dodávky tovarov a služieb v zdaňovacích obdobiach roku 2012. Aj z § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH vyplýva, že právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiť uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71. O lehote na vyhotovenie faktúry pojednáva § 73 zákona o DPH.

39. Žalovaný v tejto súvislosti dal kasačnému súdu do pozornosti, že žalobca uvedenými tvrdeniami o údajnom predložení dokladov spoločnosťou GUMP, s. r. o. uplatnil nové žalobné body, a to po uplynutí lehoty na podanie správnej žaloby, a preto správny súd vzhľadom na prísnu koncentračnú zásadu ustanovenú v § 62 a § 183 SSP by na tieto skutočnosti vôbec nemal prihliadať.

40. Nepreukázanie tvrdených skutočností treba považovať za neunesenie dôkazného bremena a v prípade neunesenia dôkazného bremena na strane daňového subjektu je jeho následkom neuznanie tvrdených skutočností s príslušnými hmotno-právnymi následkami. V zmysle uvedeného a s poukazom na citované rozsudky NS SR mal žalovaný za to, že práve tu došlo v napadnutom rozsudku k odklonu súdu od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu /§ 440 ods. 1 písm. h) SSP/.

41. Z pohľadu princípov uplatňovania práva na odpočítanie DPH je neobvyklý záver súdu na doplnenie dokazovania za účelom riadneho zistenia skutkového stavu v naznačenom smere, keďže skutkový stav bol zistený dostatočne na vyslovenie záveru o nepriznaní práva na odpočítanie dane a žalovaný na žalobcu neprenášal nedostatky na iných stupňoch reťazca. Tým, že súd vyslovil záver o povinnosti správcu dane doplniť dokazovanie v bode 34, žalovaný zastával názor, že vec nesprávne právne posúdil /§ 440 ods. 1 písm. g) SSP/.

42. Žalovaný preto s konštatovaním súdu, že je preukázaný dôvod na zrušenie napadnutého rozhodnutia podľa § 191 ods. 1 písm. d), e) SSP z dôvodu nedostatočne zisteného skutkového stavu, ako aj jeho nepreskúmateľnosti, nesúhlasil. Preto navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky podľa § 462 ods. 1 SSP zrušil napadnutý rozsudok krajského súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

III.

Vyjadrenie žalobcu ku kasačnej sťažnosti

43. Žalobca vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti sa v celom rozsahu stotožnil s argumentáciou krajského súdu uvedenou v napadnutom rozsudku. Poukázal na to, že nesúhlasí s tvrdením, že znalosť obchodných partnerov nie je nadštandardnou požiadavkou správcu dane, ale základným predpokladom riadneho obchodného styku. Daňový subjekt nemá žiadne právne prostriedky na sledovanie výrobných a

obstarávacích procesov svojich dodávateľov.

44. Skutočnosť, či daňový subjekt vedel alebo mal vedieť, že sa prijatím plnenia bude podieľať na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom je dôkazným bremenom správcu dane. Žalobcovi teda nemožno vytýkať, že neunesol dôkazné bremeno, nakoľko povinnosť čo najúplnejšie zistiť skutočnosť rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti primárne nesplnil správca dane, ktorý dôkazné bremeno zaťažil závažnými vadami.

45. Žalobca v rámci daňovej kontroly predložil všetky dôkazy a upozornil správcu dane na dôkazy, ktoré má k dispozícii, a ktoré mu musia byť známe z jeho činnosti, pričom správca dane sa s týmito skutočnosťami nijakým spôsobom nevysporiadal a nedostatočne zistil skutkový stav. Žalobca sa stotožnil s konštatovaním krajského súdu, že dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt, avšak nie absolútne. Správca dane počas celého daňového konania neoprávnene zaťažoval žalobcu dôkazným bremenom ohľadom preukázania dodávky tovaru spoločnosti GUMP, s. r. o. jeho dodávateľom P&T trading, s. r. o., pričom nevyjasnené obchodné vzťahy medzi týmito spoločnosťami nemôžu byť na ťarchu žalobcovi.

46. Žalobca ďalej poukázal na to, že všeobecné dôkazné bremeno je modifikované právom Európskej únie, a preto mal správca dane vec posúdiť aj z hľadiska práva Európskej únie a nie vychádzať len z vnútroštátnych predpisov. Je potrebné, aby správca dane zisťoval, či sa žalobca dopustil podvodného konania, prípadne, že žalobca vedel alebo musel vedieť, že prijatím plnenia od spoločnosti GUMP, s. r. o. sa podieľa na podvodnom plnení, keďže zistenia o odberateľsko-dodávateľských vzťahoch medzi spoločnosťami P&T trading, s. r. o. a GUMP, s. r. o. dáva žalobcovi na ťarchu.

47. Vo vzťahu k tvrdeniu žalovaného, že správca dane nemal k dispozícii žiadne doklady spoločnosti GUMP, s. r. o. ku kontrolovanému zdaňovaciemu obdobiu uviedol, že sa nezakladá na pravde, keď správca dane vykonal u daňového subjektu kontrolu za zdaňovacie obdobie január - december 2011, a teda mal k dispozícii všetky dôkazy a doklady z tohto zdaňovacieho obdobia, a to najmä faktúry a prílohy k odberateľsko-dodávateľským vzťahom medzi spoločnosťou GUMP, s. r. o. a žalobcom za rok 2011. Skutkový stav vzťahov medzi uvedenými subjektmi bol rovnaký ako v roku 2011, tak aj v roku 2012, podmienky uvedeného vzťahu sa nezmenili, pričom rovnaký zostal aj subdodávateľ, a to P&T trading, s. r. o. Daňový úrad Senica, ktorý mal pri kontrole zdaňovacieho obdobia január - december 2011 k dispozícii všetky dôkazy a doklady, potvrdil tento odberateľsko-dodávateľský vzťah, na čo žalobca správcu dane upozornil.

48. Vzhľadom na uvedené skutočnosti žalobca navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol.

IV.

Posúdenie veci kasačným súdom

49. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP) postupom podľa § 452 ods. 1 SSP v spojení s § 439 SSP preskúmal prípustnosť kasačnej sťažnosti a po zistení, že kasačnú sťažnosť podal sťažovateľ včas /§ 443 ods. 2 písm. a) SSP/, s prihliadnutím na formálnu viazanosť posudzovania kasačnej sťažnosti (§ 453 ods. 2 časť vety prvej pred bodkočiarkou), preskúmal napadnutý rozsudok spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a jednohlasne (§ 464 v spojení s § 139 ods. 4 SSP) dospel k záveru, že kasačná sťažnosť žalovaného bola podaná dôvodne, a preto je potrebné predmetný rozsudok zrušiť.

50. Kasačný súd rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu SR. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 23. januára 2019 (§ 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP).

51. Podľa § 191 ods. 1 písm. d) a e) SSP správny súd rozsudkom zruší napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy, ak je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov a zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci.
52. Podľa § 438 ods. 1 SSP kasačnou sťažnosťou možno napadnúť právoplatné rozhodnutie krajského súdu.
53. Podľa § 440 ods. 1 písm. g) a h) SSP kasačnú sťažnosť možno odôvodniť len tým, že krajský súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci a sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu.
54. Podľa § 453 ods. 1 SSP kasačný súd je viazaný rozsahom kasačnej sťažnosti; to neplatí, ak od rozhodnutia o napadnutom výroku závisí výrok, ktorý kasačnou sťažnosťou nebol dotknutý.
55. Podľa § 454 SSP na rozhodnutie kasačného súdu je rozhodujúci stav v čase právoplatnosti napadnutého rozhodnutia krajského súdu.
56. Podľa § 462 ods. 1 SSP, ak kasačný súd po preskúmaní zistí dôvodnosť kasačnej sťažnosti, rozhodne o zrušení napadnutého rozhodnutia a podľa povahy vráti vec krajskému súdu na ďalšie konanie alebo konanie zastaví, prípadne vec postúpi orgánu, do ktorého pôsobnosti patrí.
57. Úlohou správneho súdu bolo posúdiť, či v predmetnej veci boli splnené zákonné podmienky za existencie ktorých možno vyrubiť žalobcovi rozdiel na DPH za posudzované zdaňovacie obdobie.
58. V zmysle § 2 ods. 1 písm. a) zákona o DPH predmetom dane je dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.
59. Podľa § 8 ods. 1 písm. a) veta pred bodkočiarkou zákona o DPH dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, ak tento zákon neustanovuje inak.
60. Podľa § 19 ods. 1 prvé dve vety zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník.
61. 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.
62. 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 6. 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.
63. Podľa § 71 ods. 1 písm. a) a c) zákona o DPH na účely tohto zákona
a) faktúrou je každý doklad alebo oznámenie, ktoré je vyhotovené v listinnej forme alebo elektronickej forme podľa tohto zákona alebo zákona platného v inom členskom štáte upravujúceho vyhotovenie faktúry,
c) vierohodnosťou pôvodu faktúry sa rozumie potvrdenie totožnosti dodávateľa tovaru alebo služby alebo osoby, ktorá v mene dodávateľa vyhotovila faktúru.
64. Podľa § 71 ods. 2 zákona o DPH za faktúru sa považuje aj každý doklad alebo oznámenie, ktoré mení pôvodnú faktúru a osobitne a jednoznačne sa na ňu vzťahuje.
65. Podľa § 72 ods. 1 písm. a) zákona o DPH platiteľ je povinný vyhotoviť faktúru podľa tohto zákona pri dodaní tovaru alebo služby s miestom dodania v tuzemsku inej zdaniteľnej osobe alebo právnickej

osobe, ktorá nie je zdaniteľnou osobou.

66. 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 pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

67. Podľa § 3 ods. 2 daňového poriadku správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

68. 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.

69. Podľa § 3 ods. 5 daňového poriadku správca dane je povinný vykonať úkony pri správe daní aj z vlastného podnetu, ak sú splnené zákonné podmienky pre vznik alebo existenciu daňovej pohľadávky, a to aj vtedy, ak daňový subjekt nespĺnil riadne alebo vôbec svoje povinnosti.

70. 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.

71. Podľa § 3 ods. 7 daňového poriadku daňové subjekty majú pri správe daní rovnaké práva a povinnosti.

72. Podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku daňový subjekt preukazuje 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, skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania a vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

73. 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.

74. 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.

75. 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.

76. Podľa § 63 ods. 2 daňového poriadku 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.

77. Podľa § 63 ods. 2 daňového poriadku rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

78. Podľa § 74 ods. 2 veta prvá daňového poriadku odvolací orgán preskúma napadnuté rozhodnutie v rozsahu požadovanom v odvolaní.

79. Jednou zo základných zásad daňového konania je zásada zákonnosti, ktorá ustanovuje povinnosť pre správcu dane v daňovom konaní postupovať v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi (§ 3 ods. 1 daňového poriadku). V zmysle zásady súčinnosti (§ 3 ods. 2 daňového poriadku) správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi. Pre daňovú kontrolu a daňové konanie je jednou z najvýznamnejších zásad tzv. zásada voľného hodnotenia dôkazov (§ 3 ods. 3 daňového poriadku), podľa ktorej správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Ďalšou dôležitou zásadou daňového konania je zásada rovnosti (§ 3 ods. 7 daňového poriadku), podľa ktorej všetky daňové subjekty majú v daňovom konaní rovnaké práva a povinnosti a ktorá vo svojej podstate vychádza z ústavnej zásady rovnosti účastníkov (čl. 47 ods. 3 Ústavy Slovenskej republiky).

80. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Daňový poriadok preto zakotvuje oprávnenia daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či daňové subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. 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.

81. Podľa rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17. februára 2015 aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej 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, keďže daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávaným dokazovanie a jeho úvaha, 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 má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

82. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje aj na rozsudok NS SR vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23. júna 2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23. februára 2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 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 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 nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok.

Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený“.

83. Z podkladov súdneho spisu, ktorého súčasťou bol aj kompletný administratívny spis žalovaného, vrátane prvostupňového správneho orgánu, je zrejmé, že dňa 10. decembra 2013 začal správca dane s výkonom daňovej kontroly na DPH za zdaňovacie obdobie január - december 2012 u žalobcu ako daňového subjektu, v ktorom si žalobca o. i. za zdaňovacie obdobie apríl 2012 uplatnil odpočítanie DPH vo výške 4.080,- € z dodávateľskej faktúry od tuzemského dodávateľa GUMP, s. r. o. č. 120010 zo dňa 18. apríla 2012, základ dane 20.400,-€, 20 % DPH 4.080,- €, za dodávku materiálu.

84. Správca dane v predmetnej veci vykonal dokazovanie listinami predloženými žalobcom, medzinárodnou výmenou informácií s bulharskou finančnou správou, dožiadaním Daňového úradu Bratislava a Daňového úradu Nitra, miestnym zisťovaním na Daňovom úrade Senica a vypočul svedkov U. O. D., W. G., X. D. a konateľa žalobcu.

85. Správca dane o výsledku daňovej kontroly vypracoval Protokol č. 32963/2015 zo dňa 11. marca 2015, týkajúci sa zdaňovacích období apríl 2012 a september 2012 (ďalej len „Protokol“), ku ktorému žalobca doručil svoje vyjadrenie. Správca dane na návrh žalobcu opätovne vypočul svedka W. G. a následne so žalobcom prerokoval dňa 02. júna 2015 pripomienky k Protokolu. Správca dane následne predvolal na výsluch svedkov Z. A. a X. D., pričom výsluchu sa zúčastnil iba posledný menovaný. Správca dane so žalobcom opätovne prerokoval dňa 09. decembra 2015 pripomienky k Protokolu.

86. Správca dane vo veci rozhodol rozhodnutím č. 21501895/2015 zo dňa 21. decembra 2015. V odôvodnení o. i. poukázal na to, po vyhodnotení všetkých skutočností dospel k záveru, že žalobca nepredložil v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce prijatie tovaru deklarovaného predmetnou dodávateľskou faktúrou č. 120010 z 18. apríla 2012 od spoločnosti GUMP, s. r. o., a teda vierohodnými a nespochybniteľnými dôkazmi nepreukázal, že bol uskutočnený zdaniteľný obchod deklarovaný faktúrou od spoločnosti GUMP, s. r. o. Konštatoval, že predložením faktúry, jej zaúčtovaním a zápisom do záznamov DPH ešte nie je splnená požiadavka preukázanosti, ale len formálna stránka účtovnej operácie. Listinné dôkazy a ústne tvrdenia v konaní nie sú bez ďalšieho preukázania dôkazom o tom, že zdaniteľný obchod bol uskutočnený. Proti rozhodnutiu správcu dane podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 103067668/2016 zo dňa 04. mája 2016 tak, že rozhodnutie správcu dane potvrdil. Po preskúmaní s vecou súvisiaceho spisového materiálu si osvojil záver, že správca dane dostatočne, správne a postačujúco posúdil skutkový stav veci, odôvodnenie napadnutého rozhodnutia je jasné, zrozumiteľné a dostatočné. Na žiadosť daňového subjektu vypočul všetky ním požadované osoby s výnimkou p. A., s ktorým sa mu nepodarilo skontaktovať napriek tomu, že využil všetky zákonné možnosti, na základe týchto výpovedí však nebolo možné ustáliť, že obchodná transakcia sa uskutočnila tak, ako deklaruje sporná faktúra.

87. Kasačný 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 reálnosť obchodu deklarovaného faktúrou, snažil sa úplne a presne zistiť skutkový stav veci tým, že si zaobstaral pri výkone daňovej kontroly nevyhnutné podklady a dôkazy, resp. vyzval na predloženie podkladov. Správca dane nevykonal iba formálnu kontrolu dokladov, ale zameral sa predovšetkým na vecné plnenie, a to vo všetkých vzájomných súvislostiach.

88. Vo vzťahu k dodávateľovi žalobcu, spoločnosti GUMP, s. r. o. kasačný súd z obsahu spisu zistil, že táto spoločnosť nemala žiadnych zamestnancov ani mechanizmy, a dodanie tovaru malo byť vykonané prostredníctvom ďalšieho subdodávateľa, pričom nepreukázala, že subdodávateľom vo vzťahu k deklarovaným dodávkam bola spoločnosť P&T trading, s. r. o. U. D., predseda predstavenstva spoločnosti TEK Energy, a. s. sa vyjadril, že p. Z., resp. ním poverený zamestnanec koordinovali priebeh stavebno-montážnych prác na týchto BPS, pričom spoločnosť GUMP, s. r. o. ani p. G., ktorí mali podľa zmluvy zabezpečovať komunikáciu a koordináciu s ich spoločnosťou, nepoznal.

89. Podľa výpisu z Obchodného registra Okresného súdu Trnava konateľom spoločnosti P&T trading, s. r. o., 951 31 Močenok 40, IČO: 45 438 668 v čase deklarovanej transakcie bol Z. A.. Daňový úrad Trnava (správca dane) vykonal u tohto daňového subjektu dňa 24. júna 2014 miestne zisťovanie.

90. Z podkladov administratívneho spisu je zrejmé, že Z. A. na otázky zamestnancov správcu dane, ktorí sa dostavili na Daňový úrad Senica, uviedol, že:

- oslovil ho Z. L. a X., či si nechce zarobiť,

- podpisoval nejaké papiere, ktorým nerozumel,

- nie je si vedomý, že je konateľom spoločnosti P&T trading, s. r. o., nevie čo je predmetom jej činnosti. Na otázky správcu dane aké práce vykonávala a aký materiál dodávala spoločnosť P&T trading, s. r. o. v roku 2012 spoločnosti GUMP, s. r. o. uviedol, že pre spoločnosť GUMP, s. r. o. v roku 2012 spoločnosť P&T trading, s. r. o. nevykonávala žiadne práce a nedodávala žiaden materiál. Zároveň uviedol, že W. G., ktorý bol konateľom spoločnosti GUMP, s. r. o., nepozná, nevie kto to je, nikdy ho nevidel.

91. Daňový úrad Nitra na dožiadanie správcu dane vykonal preverovanie daňového subjektu P&T trading, s. r. o., ktorým bolo zistené, že bol platiteľom DPH do 31.12.2011. K tomuto dátumu prestal byť platiteľom DPH, posledné daňové priznanie podal za zdaňovacie obdobie III. štvrťrok 2011. Zároveň preverovaním bolo zistené, že na sídle spoločnosti na adrese Močenok 40 sa nachádza starý, rozpadnutý, neobývateľný rodinný dom.

92. Za spoločnosť P&T trading, s. r. o. konal splnomocnený zástupca p. D., ktorý potvrdil, že v roku 2012 táto spoločnosť uskutočnila dodávky materiálu a prác pre spoločnosť GUMP, s. r. o., väčšinou zabezpečoval pracovníkov na zákazkách v Čečejovciach a Trebišove, v prípade dodávky materiálu tento priviezlo nákladné auto, k otázke či mala spoločnosť P&T trading, s. r. o. zamestnancov uviedol, že tam boli rómski občania, avšak nevedel uviesť či ich mal zamestnaných, ich mená, priezviská ani trvalý pobyt. Odberateľskú faktúru spoločnosti P&T trading, s. r. o., ktorou boli v roku 2012 vyfakturované subdodávky materiálu pre spoločnosť GUMP, s. r. o., nepredložil, uviedol, že všetko má p. X.. P. D. nepreukázal dodanie materiálu spoločnosťou P&T trading, s. r. o. pre spoločnosť GUMP, s. r. o. v roku 2012 žiadnymi dôkazmi a jeho vyjadrenia k dodávkam materiálu sú nedôveryhodné, pretože v roku 2012 p. X. nebol konateľom ani spoločníkom spoločnosti P&T trading, s. r. o. Vyjadrenie k preprave materiálu, že „materiál na miesto určenia priviezlo nákladné auto, ako sa to objednalo, niekto to tam priviezol“, tiež nie sú dôkazom o dodaní tovaru. Doklady spoločností GUMP, s. r. o. a P&T trading, s. r. o. preukazujúce dodanie tovaru žalobcovi neboli žalovanému predložené.

93. Kasačný súd poukazuje na okolnosť, že napriek tvrdeniu p. G. o vystavení faktúry a dodaní tovaru žiadnym iným spôsobom nedokázal preukázať reálny základ pre ich vystavenie, a preto nemožno jeho vyjadrenie považovať za dôkaz preukazujúci uskutočnenie zdaniteľného plnenia v prospech žalobcu. Správca dane v priebehu daňovej kontroly preveroval uskutočnenie zdaniteľného plnenia nielen z formálnej stránky, ale preveroval tiež, či bol zdaniteľný obchod reálne uskutočnený, a to preverovaním vykonávaným v dodávateľskej spoločnosti.

94. Žalobca až v priebehu konania pred správny súdom, vo vyjadrení zo dňa 22. marca 2017 o. i. uviedol, že spoločnosť GUMP, s. r. o. doručila správcovi dane všetky dôkazy a doklady v súvislosti s dodaním tovarov a služieb týkajúce sa daňovej kontroly roku 2011, pričom skutkový stav odberateľsko-dodávateľských vzťahov bol rovnaký aj v roku 2012. Senát kasačného súdu na tomto mieste považuje za potrebné uviesť, že doklady týkajúce sa zdaňovacích období roku 2011 nemôžu byť relevantnými dokladmi, ktoré by preukazovali nárok na odpočítanie DPH za dodávky tovarov a služieb v zdaňovacích obdobiach roku 2012.

95. 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.“

96. 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 SD EÚ 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.

97. Správca dane mal právo preveriť realnosť dodávku tovaru, ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. Bolo na žalobcovi, aby predložil dôkazy svedčiace o tom, že uvedený typ kontrolovaného zdaniteľného kontraktu a spôsob jeho prevedenia ako i komunikácia s dodávateľom sa nijako neodlišuje od ním vykonávaných obdobných obchodov. Kasačný 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 čini. 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.

98. 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.

99. Podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 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).

100. Kasačný súd s poukazom na § 24 ods. 1 daňového poriadku 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).

101. 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), pričom žalobca v daňovom konaní riadne neobjasnil aký tovar spoločnosť GUMP, s. r. o. mu dodala, pričom si túto spoločnosť vybral za svojho dodávateľa, hoci táto nemala zamestnancov a mechanizmy na výkon prác v zmysle zmluvy a musela si zabezpečiť subdodávateľa. Žalobca 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.

102. 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.

103. 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 predloženému daňovému dokladu, predovšetkým vo svetle kontrolných zistení v rámci konkrétneho obchodného kontraktu, absentuje bez pochybností preukázané dodanie, čo oprávnene vzbudzuje dosiaľ neodstránené pochybnosti o uskutočnení deklarovaneho zdaniteľného plnenia, na základe ktorého si žalobca uplatnil právo na odpočet, ako i o vierohodnosti účtovnej evidencie žalobcu (§ 24 ods. 1 daňového poriadku).

104. Kasačný súd má za to, že správne orgány vzali do úvahy aj skutočnosti svedčiacie v prospech žalobcu, keď sa zaoberali výpoveďami všetkých svedkov, ktorí však svoje rozporné tvrdenia týkajúce sa deklarovaneho zdaniteľného obchodu nepreukázali žiadnymi relevantnými dôkazmi. Z. A. bol v čase vystavenia faktúry podľa výpisu z Obchodného registra konateľom spoločnosti P&T trading, s. r. o., a preto je potrebné na jeho výpoveď prihliadať.

105. Z výpisu Obchodného registra Okresného súdu Trnava je zrejmé, že Z. A. bol konateľom spoločnosti P&T trading, s. r. o. od 22. októbra 2011 do 13. júla 2015. Uvedená spoločnosť bola vymazaná z Obchodného registra ex offio 14. júla 2015. Z uvedeného vyplýva, že Z. A. bol oficiálnym konateľom spoločnosti P&T trading, s. r. o. do dňa jej výmazu.

106. Daňový úrad Nitra na dožiadanie správcu dane vykonal preverovanie daňového subjektu P&T trading, s. r. o., ktorým bolo zistené, že bol platiteľom DPH do 31.12.2011. K tomuto dátumu prestal byť platiteľom DPH, posledné daňové priznanie podal za zdaňovacie obdobie III. štvrt'rok 2011. Zároveň preverovaním bolo zistené, že na sídle spoločnosti na adrese Močenok 40 sa nachádza starý, rozpadnutý, neobývateľný rodinný dom.

107. Skutočnosť, že Z. A. ani nemal vedomosť o tom, že je konateľom spoločnosti P&T trading, s. r. o. sama osebe spochybňuje realizáciu zdaniteľného obchodu, ktorý mala prostredníctvom tohto dodávateľa pre žalobcu dodať spoločnosť GUMP, s. r. o. Za stavu, že Z. A. za spoločnosť P&T trading, s. r. o. reálne nekonal, správca dane dôvodne mohol predpokladať, že za túto spoločnosť konali k tomu neoprávnené osoby.

108. Kasačný súd zároveň konštatuje, že skutočnosť, že Z. A. na otázky správcu dane uviedol, že pre spoločnosť GUMP, s. r. o. v roku 2012 spoločnosť P&T trading, s. r. o. nevykonávala žiadne práce a nedodávala žiaden materiál, nemá na právne posúdenie veci vplyv, resp. nemôže byť vyhodnotená v prospech žalobcu.

109. Kasačný súd prisvedčil argumentácii žalovaného v tom, že rozpornosť tvrdenia Z. A. - ktorý zároveň v rámci šetrenia uviedol, že W. G., ktorý bol konateľom spoločnosti GUMP, s. r. o. nepozná, nevie kto to je, nikdy ho nevidel - vzhľadom na uvedené skutočnosti, nie je spôsobilá odstrániť opodstatnené pochybnosti správcu dane vo vzťahu k deklarovanej transakcii, práve naopak iba podporuje správnosť záverov správcu dane.

110. Pokiaľ krajský súd vo svojom rozhodnutí uviedol, že správca dane zaťažoval žalobcu okrem iného aj dôkazným bremenom ohľadom preukázania dodávky tovaru spoločnosti GUMP, s. r. o. jeho dodávateľom P&T trading, s. r. o., kasačný súd zastáva názor, že v danom prípade bolo vedené dokazovanie s cieľom preveriť reálnosť obchodu deklarovaného faktúrou, keď vykonaným dokazovaním bolo spochybnené dodanie tovaru spoločnosťou GUMP, s. r. o. pre žalobcu, pričom treba mať na zreteli skutočnosť, že správca dane je oprávnený kontrolovať v prípade pochybností celý obchodný reťazec.

111. Za stavu keď si žalobca uplatnil za zdaňovacie obdobie apríl 2012 odpočítanie DPH vo výške 4.080,- € z dodávateľskej faktúry od tuzemského dodávateľa GUMP, s. r. o. č. 120010 za dodávku materiálu, pričom dodávateľom tejto spoločnosti bola spoločnosť P&T trading, s. r. o., tak správca dane vykonal dokazovanie aj v tomto smere.

112. Kasačný súd na záver dodáva, že z hľadiska posúdenia nárokov žalobcu na uznanie odpočtu dane z pridanej hodnoty za kontrolované zdaňovacie obdobie apríl 2012, právne významnou skutočnosťou je zistenie správcu dane o tom, že žalobca nepreukázal reálne uskutočnenie dodávky predmetného tovaru konkrétnym dodávateľom - GUMP, s. r. o. tak, ako to bolo deklarované vo faktúre predloženej správcovi dane.

113. Vychádzajúc z uvedeného mal kasačný súd za to, že pokiaľ krajský súd žalobou napadnuté rozhodnutia zrušil, tak vec nesprávne právne posúdil, a preto kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu poukazom na § 462 ods. 1 SSP z vyššie uvádzaných dôvodov zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

114. V ďalšom konaní krajský súd preskúma zákonnosť žalobou napadnutého rozhodnutia s prihliadnutím na právny názor vyslovený v tomto rozhodnutí a vo veci opätovne rozhodne. Krajský súd súčasne rozhodne aj o nároku na náhradu trov kasačného konania v súlade s § 467 ods. 3 SSP.

115. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3 : 0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zák. 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 nie je prípustný opravný prostriedok.