

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 3Sžfk/15/2018
Identifikačné číslo spisu: 4015200861
Dátum vydania rozhodnutia: 27.09.2018
Meno a priezvisko: JUDr. Ivan Rumanu
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:4015200861.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a z členiek senátu JUDr. Sone Langovej a JUDr. Eriky Čanádyovej v právnej veci sťažovateľa (pôvodne žalobca): F. E., O., zastúpený: Beňo & partners advokátska kancelária, s.r.o. so sídlom Nám. Sv. Egídia 93, Poprad, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmaní zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 875821/2015 zo dňa 12. júna 2015, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/193/2015-113 zo dňa 15. februára 2017, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/193/2015-113 zo dňa 15. februára 2017 **z a m i e t a**.

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

Odôvodnenie

1. Krajský súd v Nitre (ďalej v texte rozsudku len „krajský súd“) rozsudkom č. k. 11S/193/2015-113 zo dňa 15. februára 2017 podľa ust. § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. v znení neskorších predpisov Správny súdny poriadok (ďalej len „S. s. p.“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného č. 875821/2015 zo dňa 12. júna 2015, ktorým žalovaný podľa ust. § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) potvrdil odvolaním napadnuté rozhodnutie Daňového úradu Nitra (ďalej len „správca dane“) č. 9414401/5/5200751/2014/Ges zo dňa 26.11.2014. Prvostupňovým rozhodnutím správca dane podľa § 68 ods. 5 a 6 daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 2.374 eur za zdaňovacie obdobie október 2012.

2. V odôvodnení rozsudku krajský súd uviedol, že jeho úlohou bolo posúdenie správnosti postupu a právnych záverov daňových orgánov pri rozhodovaní o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty u žalobcu za zdaňovacie obdobie október 2012, a či daňové orgány vychádzali pri vyslovení záveru zo

spoľahlivo zisteného skutkového stavu, keď konštatovali nepreukázanie uskutočnenia zdaniteľného plnenia zo strany žalobcom deklarovaneho dodávateľa S.E.A. - MBM, spol. s r.o.

3. Medzi účastníkmi konania bol sporný výklad ustanovení zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon o DPH), či žalobcovi vznikol nárok na uplatnenie práva na odpočítanie DPH za zdaňovacie obdobie október 2012 za dodávku tovaru - pohonné hmoty (nafta) od dodávateľa S.E.A. - MBM, spol. s r.o.

4. Správny súd uviedol, že správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie a v zmysle oprávnení daných mu daňovým poriadkom, preveroval všetky daňové transakcie, ktoré boli predmetom kontrolovaného zdaňovacieho obdobia podľa Protokolu. Bolo zistené, že spoločnosť S.E.A. - MBM, spol. s r.o. na adrese sídla neexistuje, so správcom dane nespupracuje a nebolo možné jeho účtovnými dokladmi preukázať uskutočnenie zdaniteľného obchodu. Bývalý konateľ Patrik Kupka sa na predvolanie nedostavil a nepodarilo sa ho predviesť ani príslušníkom Policajného zboru Slovenskej republiky. Súčasným konateľom je občan Bulharskej republiky. Žalobca sa k dodávke tovaru nevedel bližšie vyjadriť, nevedel uviesť s kým bol v kontakte, uviedol, že pohonné hmoty objednával telefonicky a pôvod a kvalitu neskúmal. Prepravu mal zabezpečovať dodávateľ do Behyniec, kde došlo k prečerpaniu nafty do jeho cisterny. Doklad o množstve nemá. Existenciu žalobcom deklarovaneho dodávok tovaru nepreukazujú ním predložené doklady, a teda nebol preukázaný právny základ na jeho uplatnenie, teda či daň voči nemu uplatnená deklarovaneho dodávateľom ako platiteľom dane v tuzemsku bola dodávateľom odvedená do štátneho rozpočtu a tovar dodal deklarovaneho dodávateľ podľa faktúry. Skutočnú existenciu zdaniteľného plnenia, pri ktorom si žalobca uplatnil odpočítanie dane, žalobca nepreukázal relevantnými dôkaznými prostriedkami, čím sa dostal do dôkaznej núdze.

5. Krajský súd uviedol, že základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu dane je, aby sa zdaniteľné plnenie uskutočnilo a aby boli splnené vecné a časové podmienky na odpočítanie dane v zmysle zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť. Správca dane vychádzal z jednoznačných a presvedčivých dôkazov, pričom dokazovaním zistený skutkový stav považoval súd 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, a teda žalobcu zaťažuje dôkazné bremeno podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku. V prejednávanej veci žalobca neunesol dôkazné bremeno, nepreukázal skutočnosti, ktoré by spochybňovali zákonnosť postupu, ako aj rozhodnutia správcu dane a žalovaného. Predloženie dokladov je len jednou z podmienok pre uznanie k odpočítania dane, ale nie tým preukázaná realita a realizácia obchodnej transakcie. S poukazom na výsledky dokazovania vykonaneho správcom dane dospel súd k záveru, že žalobcom deklarovaneho dodávateľovi nemohla vzniknúť daňová povinnosť na DPH, a preto nemohlo ani žalobcovi vzniknúť právo na odpočítanie tejto dane. V tejto súvislosti poukázal na ustálenú judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, Ústavného súdu Slovenskej republiky ako i európsku judikatúru v oblasti uplatnenia práva na odpočet DPH.

6. Vo vzťahu k námietkam žalobcu týkajúcim sa procesných pochybení správcu dane súd uviedol, že ďalšie námietky procesného charakteru nemajú, podľa jeho názoru, žiaden vplyv na zákonnosť rozhodnutia správcu dane a žalovaného. Na námietku, že žalobcovi nebolo umožnené klásť svedkom otázky uviedol, že o toto právo sa pripravil sám žalobca, ktorý bol vždy upovedomený o tom, že budú vykonané výsluchy svedkov na pojednávaniach, na ktorých sa nezúčastnil.

7. Krajský súd v Nitre vyhodnotil rozhodnutie žalovaného ako zákonné, vychádzajúce z dostatočne zisteného skutkového stavu a zodpovedajúce zásadám logického myslenia.

8. O trovách konania rozhodol tak, že úspešnému žalovanému nepriznal právo na ich náhradu s poukazom na ustanovenie § 168 SSP.

9. Proti rozsudku krajského súdu podal v zákonnej lehote žalobca kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g/ Správneho súdneho poriadku, v ktorej uviedol, že napadnutý rozsudok vychádza z nesprávneho

právneho posúdenia veci.

10. V kasačnej sťažnosti sťažovateľ uviedol, že rozhodnutie krajského súdu je založené na nesprávnom posúdení veci - rozloženie dôkazného bremena, keď ho súd v celom rozsahu určil žalobcovi.

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

12. Je nesporné, že dodávateľa boli v čase dodania plnenia osobami registrovanými ako platitelia DPH v rozhodnom čase plnenia, v tom čase so správcom dane komunikovali, na čo mal žalovaný prihliadať pri hodnotení dôkazov.

13. Poukázal na judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, z ktorej odvodzoval, že k vyčerpaniu vlastného dôkazného bremena daňového subjektu dôjde, ak materiálne plnenie preukáže zodpovedajúcou faktúrou a preukázanie opaku spočíva na správcovi dane. Žalobca v danom prípade nevedel ovplyvniť skutočnosti, ktoré od neho žalovaný požadoval preukázať a nie je povinný vyvracať skutočnosti, ktoré sa vymykajú jeho vplyvu. Dôkazné bremeno je limitované ustanovením § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb.

14. Podľa jeho názoru preukázanie práva na oslobodenie, respektíve odpočet dane je podmienené len existenciou faktúry. V zmysle európskej legislatívy nemožno vyžadovať nič viac. Na základe uvedených skutočností má za to, že objektívne preukázal splnenie povinností, ktoré mu boli uložené v oblasti dokazovania, vyčerpal svoju dôkaznú povinnosť a žiadal, aby kasačný súd rozsudok Krajského súdu v Nitre zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

15. Žalovaný vo svojom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti poukázal na svoje stanovisko prezentované v rozhodnutí zo dňa 12.06.2015 a vo vyjadrení k žalobe.

16. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len "najvyšší súd") ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 S. s. p.), po zistení, že kasačnú sťažnosť podal včas účastník konania zastúpený v súlade s ustanovením § 449 ods. 1 S. s. p., bez nariadenia pojednávania (§ 455 S. s. p.) preskúmal vec a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

17. Kasačný súd po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku Krajského súdu v Nitre preskúmal rozsudok správneho súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu a konanie mu predchádzajúce najmä z toho pohľadu, či sa správny súd vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

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

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

20. Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu najvyšší súd zistil skutkový stav, z ktorého vyplýva, že dňa 10.10.2013 začal správca dane u žalobcu s výkonom daňovej kontroly, predmetom ktorej bola kontrola dane z pridanej hodnoty podľa § 46 ods. 1 daňového poriadku. Kontrolovaným zdaňovacím obdobím bol január - december 2012. V priebehu daňovej kontroly bolo vykonané dokazovanie týkajúce sa i zdaňovacieho obdobia október 2012, v ktorom žalobca deklaroval dodanie tovaru - PHM, od spoločnosti S.E.A. - MBM, spol. s r.o., Hlohovec, ktorého cenu vyúčtoval faktúrou číslo 1020120309 zo dňa 16. 10. 2012 v sume 14.244 eur, z čoho DPH predstavuje 2.374 eur. Dodávateľ žalobcu na adrese sídla nesídi, so správcom dane nespôsobuje, bývalý konateľ sa na predvolanie nedostavil, v mieste pobytu sa nezdržuje. Reálne uskutočnenie zdaniteľných obchodov preto dodávateľ žalobcu nepotvrdil. Uvedená spoločnosť vykazuje typické znaky nárazníkovej spoločnosti, v ktorej konateľ vystupoval ako „biely kôň“, bez adresy trvalého pobytu, pričom súčasným konateľom je občan Bulharskej republiky. Dodávateľ žalobcu nemal v predmete podnikania obchodovanie s pohonnými hmotami, nemal základné technické vybavenie na prepravu pohonných hmôt a nebol registrovaný na dani z motorových vozidiel, nemal žiadnych zamestnancov. Správca dane nespochybnil, že žalobca pre svoju podnikateľskú činnosť používa pohonné hmoty, avšak má pochybnosť o dodávateľovi v tom, kto pohonné hmoty skutočne dodal, kto uskutočnil ich prepravu, kto prijal úhrady za tovar a komu vznikla daňová povinnosť. Konateľ žalobcu nevedel bližšie uviesť podrobnosti o obchodnom vzťahu s dodávateľom, s kým bol v kontakte, akým spôsobom došlo k objednaniu tovaru, miestu nakladania a vykladania tovaru, pričom množstvo a kvalitu tovaru nepreveroval. Na otázky správcu dane odpovedal: „Neviem“, „Nepamätám sa“.

21. Zo šetrenia príslušného správcu dane deklarovaného dodávateľa nebolo zistené a preukázané dodanie tovarov tak, ako to v deklaroval žalobca v daňovom priznaní.

22. Konateľ sťažovateľa na ústnom pojednávaní dňa 28. 05. 2014 nevedel objasniť a podrobne spresniť vznik obchodných vzťahov, priebeh obchodovania, dopravcov. Nekonontroval pôvod tovaru, ani jeho kvalitu. Cenu uhrádzal prostredníctvom účtu. Tovar bol dodaný do Behyniec za prítomnosti vodiča alebo niektorého zo zamestnancov. Prepravu tovaru zabezpečoval dodávateľ, miesto nakladania nevedel uviesť. Množstvo prečerpanej nafty kontroloval iba na počítadle cisterny, doklad o tom nevedel predložiť.

23. S výsledkami daňovej kontroly bol žalobca priebežne oboznamovaný, o čom boli spísané zápisnice o ústnom pojednávaní za účasti splnomocneného zástupcu žalobcu Ing. F. B., ktorá bola oboznámená so zisteniami správcu dane zistenými počas výkonu daňovej kontroly. Správca dane vyzval zástupcu žalobcu, aby sa vyjadril k tomu, akou formou dokáže preukázať doterajšie tvrdenia vo veci prijatia a uskutočnenia zdaniteľných plnení z deklarovaných faktúr v kontrolovanom zdaňovacom období. Žalobca sa až po nahliadnutí do spisu písomne vyjadril v podaní zo dňa 05.08.2014. Ohľadom spornej faktúry nepodal žiadne ďalšie relevantné vysvetlenie.

24. Dňa 12.09.2014 bol spísaný protokol z daňovej kontroly, v ktorom je okrem iného popísané vykonané dokazovanie správcu dane vo vzťahu k dodávateľom žalobcu. K zdaňovaciemu obdobiu október 2012 a obchodu s pohonnými látkami správca dane uviedol, že deklarovaný dodávateľ nemal v predmete podnikania nákup a predaj pohonných hmôt a nemal základné technické vybavenie na ich prepravu, keďže nebol registrovaný na dani z motorových vozidiel a nemal žiadnych zamestnancov. Podľa § 25b zákona číslo 98/2004 Z.z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja v znení neskorších predpisov, nebol dodávateľ zaradený do evidencie predajcov pohonných látok. Pri predaji prostredníctvom cisterny je na nej umiestnené meradlo, ktoré pri vyčerpaní pohonných hmôt vydá

lístok, kde je uvedené množstvo, teplota, a iné údaje o vyčerpanom množstve. Z obsahu predložených faktúr je evidentné, že tieto nemôžu slúžiť ako nevyvrátiteľný dôkazný prostriedok, keďže u dodávateľov neboli splnené základné podmienky umožňujúce predaj pohonných hmôt. Kontrolovaný daňový subjekt v prípade nákupu pohonných hmôt od dodávateľov, pri ktorých došlo k zmene konateľa, ktorý nevie predložiť správcovi účtovné doklady a nespĺňa podmienky na predaj pohonných hmôt, nedokáže preukázať nadobudnutie tohto druhu tovaru. Preukázať by to vedel len pri dodávateľoch, ktorí disponujú povolením na nákup a predaj pohonných hmôt, ktoré preukážu skutočné prečerpanie z vytlačeného dokladu. V danom prípade sa nadobudnutie tohto typu tovaru od dodávateľov uvedeným spôsobom nepotvrdilo. Daňový subjekt počas výkonu daňovej kontroly nepreukázal, či tovar skutočne dodala deklarovaná spoločnosť uvedená na faktúrach, a či teda tovar dodal platiteľ DPH. Nebola teda splnená podmienka na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 a § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH. Správca dane zistil u žalobcu vlastnú daňovú povinnosť za zdaňovacie obdobie október 2012 v sume 2.738,40 eur.

25. Žalobca bol vyzvaný podaním 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 v podaní zo dňa 16.10.2014. Správca dane dňa 28.11.2014 vyhotovil zápisnicu o ústnom pojednávaní vo veci prerokovania pripomienok k protokolu zo dňa 12.09.2014, ktorého sa za žalobcu zúčastnila splnomocnená osoba Ing. F. B. Správca dane vydal dňa 26.11.2014 rozhodnutie č. 9414401/5/5200751/2014/Ges, ktorým podľa ust. § 68 ods. 5 daňového poriadku určil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 2.374 eur za zdaňovacie obdobie október 2012. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca odvolanie.

26. Na základe odvolania žalovaný rozhodnutím č. 875821/2015 zo dňa 12.06.2015 potvrdil rozhodnutie správcu dane o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty za obdobie október 2012 v sume 2.374 eur.

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

28. Podľa § 8 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníkom, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnutelné a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a podobné nehmotné veci a bankovky a mince, ak sa predávajú na zberateľské účely za inú cenu, ako je ich nominálna hodnota, alebo za inú cenu, ako je prepočet ich nominálnej hodnoty na eurá referenčným výmenným kurzom určeným a vyhláseným Európskou centrálnou bankou alebo Národnou bankou Slovenska 5a) v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí.

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

30. Podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

31. 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.

32. 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.

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

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

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

35. 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.

36. 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.

37. 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.

38. Podľa § 63 ods. 1 daňového poriadku ukladať povinnosti alebo priznať práva podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu možno len rozhodnutím, ktoré musí byť doručené podľa tohto zákona, ak tento zákon neustanovuje inak. Podľa ods. 2 citovaného ustanovenia rozhodnutie musí vychádzať zo stavu veci zisteného v daňovom konaní, musí obsahovať náležitosti ustanovené týmto zákonom a musí byť vydané príslušným orgánom, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak. Podľa ods. 5 cit. ustanovenia rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhom a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

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

40. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Nitre po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a s prihliadnutím na ustanovenie § 461 SSP dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých

právnych noriem obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku. S týmito sa kasačný súd stotožňuje v celom rozsahu.

41. 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.

42. 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.

43. Kasačný súd v tomto prípade, vo vzťahu k rozloženiu dôkazného bremena, odkazuje podľa § 464 ods. 1 SSP na právne závery vyslovené v rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 3Sžfk/32/2017 zo dňa 30. 05. 2018, v obdobnej právnej veci, 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 Miroslav Lanfer (účastník tohto konania), vychádzajúceho z obdobných skutkových zistení daňovej kontroly, a v ktorom reagoval na totožné námietky žalobcu, v ktorom sa v bodoch 47 až 48, 51 až 58 uvádza: „47. Podľa rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17.02.2015, aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zistenia získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšli najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním, v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, nakoľko daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávaným dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť záveru 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.

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 dôkazného 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 odôvodnenia 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 rozhodujúc pre správne

určenie dane v ich vzájomnej súvislosti a prihliadli na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Správca dane viedol dokazovanie s cieľom preveriť realnosť obchodov deklarovaných faktúrami, snažil sa úplne a presne zistiť skutkový stav vecí tým, že si zaobstaral pri výkone daňovej kontroly nevyhnutné podklady a dôkazy. Správca dane nevykonával iba formálnu kontrolu dokladov, ale zameral sa predovšetkým na vecné plnenie, a to vo všetkých vzájomných súvislostiach.

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

52. Zásada objektívnej pravdy, ovládajúca daňové konanie, nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie 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 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 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 napĺňa jednotlivé definičné znaky pojmu podnikanie (viď § 2 ods. 1 Obchodného zákonníka), ale aj o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak činí. Ak takéto vedomosti evidentne štatutárnemu orgánu obchodnej spoločnosti chýbajú, potom v danom prípade ide o výkon práva na podnikanie, ktorý nepožíva v zmysle § 264 Obchodného zákonníka právnu ochranu a pochybnosti správcu dane o pravdivosti údajov uvádzaných daňovým subjektom sú oprávnené.

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 skutočností, 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 zneužitelnosti požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet zákon stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody

boli reálne uskutočnené, plnenie bolo reálne dodané osobou uvedenou v na účtovnom doklade (§ 9 zákona o DPH).

57. Kasačný súd s poukazom na § 29 ods. 8 zákona o správe daní opätovne pripomína, že dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia leží predovšetkým na daňovom subjekte, pričom nemožno opomenúť, že cieľom uznaným a podporovaným šiestou smernicou Rady Európskej únie o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty je boj proti 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.

44. Najvyšší súd poukazuje na okolnosť, že okrem vystavenej faktúry nevedel sťažovateľ žiadnym iným spôsobom preukázať reálny základ pre jej 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.

45. 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.

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

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

48. Ďalšie skutočnosti, ktorými sťažovateľ v kasačnej sťažnosti spochybňoval predmetné rozhodnutie krajského súdu boli totožné s námietkami, ktoré namietal už v konaní pred správnym súdom a s ktorými sa krajský súd náležite vysporiadal. Kasačný súd zistil, že kasačná sťažnosť žalobcu neobsahuje žiadne právne relevantné tvrdenia a dôkazy, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku

krajského súdu.

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

50. Najvyšší súd Slovenskej republiky na základe uvedených dôvodov kasačnú sťažnosť zamietol podľa § 461 SSP, keďže po jej preskúmaní zistil, že nie je dôvodná.

51. O náhrade trov kasačného konania najvyšší súd rozhodol podľa § 170 písm. a/ SSP v spojení s § 467 ods. 1 S. s. p. Žalobca v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov kasačného konania zo zákona neprislúcha, preto sťažovateľovi právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

52. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.