

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 3Sžfk/38/2017
Identifikačné číslo spisu: 8016200153
Dátum vydania rozhodnutia: 30.05.2018
Meno a priezvisko: JUDr. Ivan Rumana
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:8016200153.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a z členiek senátu JUDr. Sone Langovej a JUDr. Moniky Válašikovej PhD. v právnej veci sťažovateľa (predtým žalobcu): Jaroslav Guzanič - ASTÓRIA, miesto podnikania ul. 1. mája 5, Poprad, právne zastúpený advokátom: JUDr. Miroslav Katunský, Advokátska kancelária JUDr. Katunský, JUDr. Kuzma a spol., so sídlom Floriánska 16, Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 106999/2016 zo dňa 02.02.2016, o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 5S/8/2016-143 zo dňa 25. januára 2017, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 5S/8/2016-143 zo dňa 25. januára 2017 z a m i e t a.

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

Odôvodnenie

Krajský súd v Prešove rozsudkom č. k. 5S/8/2016-143 zo dňa 25. januára 2017 podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 106999/2016 zo dňa 02.02.2016, ktorým žalovaný potvrdil prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Prešov (správca dane) č. 1568048/2015 zo dňa 20.10.2015, ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel na DPH za zdaňovacie obdobie december 2010 v sume 14.809,24 €.

2. V odôvodnení svojho rozhodnutia krajský súd uviedol, že správca dane vykonal u žalobcu kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2010, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. 9712402/5/ 2293221/2012/Val zo dňa 22. 8. 2012, v znení jeho dodatku.

3. Na základe výsledkov vykonanej kontroly neuznal správca dane žalobcovi plnenia deklarované

faktúrami č. 16111001 zo dňa 16.11.2010 v hodnote 10.056 €, DPH činila 1.910,65 €, č.14121001 zo dňa 14.12.2010 v hodnote 19.850 €, DPH vo výške 3.771, 50 €, č. 16121001 zo dňa 16. 12. 2010 cene bez DPH 19.876,80 €, DPH vo výške 3.776,59 €. Všetky uvedené faktúry boli vystavené dodávateľom žalobcu, obchodnou spoločnosťou ALNES, s.r.o., Bratislava.

4. Žalobca si uplatnil nárok na odpočítanie DPH za zdaňovacie obdobie december 2010 z faktúr vyhotovených spoločnosťou ALNES s.r.o., Bratislava za stavebné práce vykonané v budove ASTÓRIA (Country reštaurácia) a v herni na Tatranskom námestí, Poprad, faktúry za výrobu a distribúciu letákov a z faktúry za správcovskú činnosť budovy Astoria. V rámci miestneho zisťovania bolo správcom dane zistené, že uvedený dodávateľ bol dobrovoľne vymazaný dňa 25. 03. 2011 z obchodného registra vedeného Okresným súdom Bratislava I., z dôvodu zrušenia spoločnosti zlúčením so spoločnosťou LUBBAN STAVEX s.r.o., Spišská Teplica. Na adrese jej sídla sa spoločnosť nenachádzala, nikdy tam nesídlila a je nekontaktná.

5. Správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie za účelom preverenia zdaniteľného plnenia z predložených listinných dôkazov predložených daňovým subjektom, čestných prehlásení, písomnými aj ústnymi svedeckými výpoveďami, zmluvami, dokladmi o uhradení faktúr a obhliadkou sporných priestorov.

6. Krajský súd poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/17/2014 zo dňa 02. 12. 2014, ktorým rozhodoval o odvolaní žalobcu proti rozsudku krajského súdu č. k. 4S/15/2013 zo dňa 07. 11. 2013, z ktorého vyplynuli konkrétne skutočnosti vytvárajúce pochybnosti o vykonaní deklarovanych zdaniteľných plnení. Spoločným znakom neuznaných dodávok služieb a tovarov je okolnosť, že jediný dodávateľ žalobcu necelé 2 mesiace po vystavení faktúr za realizáciu sporných zdaniteľných plnení zanikol zlúčením s obchodnou spoločnosťou, ktorej konateľom je nekontaktná fyzická osoba s pobytom na území Maďarskej republiky. Konateľ dodávateľa Marcel Kiš mal všetku účtovnú dokumentáciu prenechať konateľovi právneho nástupcu. Dodávateľ nemal v čase realizácie deklarovanych plnení žiadnych zamestnancov a všetky služby a dodávky zabezpečoval prostredníctvom subdodávateľov. Konateľ dodávateľa však nevedel uviesť ani jednu súvislosť alebo dôkaz ohľadom dodania objednaných zdaniteľných plnení pre žalobcu ani subdodávateľov, prostredníctvom ktorých sa mali dohodnuté práce a služby vykonať.

7. Správny súd sa nestotožnil s názorom žalobcu, že reálnosť zdaniteľného plnenia rekonštrukčných prác v reštaurácii Country restaurant preukázal v rámci obhliadky priestorov vykonanej zamestnancami správcu dane. Obhliadka priestorov bola vykonaná v zmysle pokynov Najvyššieho súdu Slovenskej republiky dňa 28. 09. 2015 a bolo ňou zistené, že priestory uvedenej prevádzky sú novo zrekonštruované na nový typ reštaurácie s novým vybavením a podľa vyjadrenia nového nájomcu pôvodné vybavenie bolo zlikvidované a nahradené novým vybavením. Overenie rozsahu vykonaných stavebných prác nebolo teda v danom čase možné zistiť. V administratívnom spise žalovaného sa nenachádza žiadna zápisnica o vykonaní miestneho zisťovania - obhliadky pred uvedeným dátumom, a teda tvrdenie žalobcu, že zamestnanci správcu dane vykonali obhliadku už skôr, nie je možné potvrdiť. Sám žalobca sa počas vykonanej obhliadky do zápisnice dňa 28. 09. 2015 vyjadril, že obhliadka mohla byť vykonaná skôr, keď prevádzkoval reštauráciu osobne. Správny súd sa teda stotožnil s názorom žalovaného, že týmto tvrdením žalobca poprel svoje predchádzajúce tvrdenie uvádzané v odvolaní zo dňa 30. 10. 2012 o tom, že zamestnanci správcu dane navštívili zrekonštruované priestory a zistili, že budova a priestory boli skutočne zrekonštruované.

8. Krajský súd vyjadril aj nesúhlas s názorom žalobcu, že správca dane nelogicky a účelovo vyhodnotil výpovede svedkov H. O. a F. N.. Svedkyňa H. O. bola vypočutá dňa 16. 06. 2015. Vo svojej výpovedi uviedla, že asi pol roka bola zamestnaná u žalobcu v reštaurácii Country restaurant, pričom z údajov sociálnej poisťovne bolo zistené, že žalobca ani jeho podnájomca nemal túto osobu evidovanú ako zamestnanca. Správca dane jej výpoveď vyhodnotil ako účelovú z dôvodu, že v danom období nemohla pracovať v uvedenej prevádzke a jej výpoveď nemôže slúžiť ako hodnoverný dôkaz. Svedok F. N. vo svojej výpovedi uviedol, že bol zamestnaný v predmetnej reštaurácii a jeho zamestnávateľom bola spoločnosť Astória Tatry. Do zamestnania nastúpil v júli 2009, kedy bola predmetná reštaurácia už

zriadená a boli v nej vykonávané stavebné úpravy. Skutočnosť o tom, či boli vykonávané stavebné práce nevedel potvrdiť. Keďže sporným obdobím, v ktorom mali byť vykonávané stavebné práce v danej reštaurácii boli mesiace jún až august 2010, správca dane logicky vyhodnotil predmetnú výpoveď ako nedôveryhodnú, pretože tento uvádzal, že práce boli vykonávané už v roku 2009 (prerábanie stolov a skladov). Výpovede predmetných svedkov nemohli byť preto spôsobilé na preukázanie opodstatnenosti nároku na odpočet DPH tak, ako boli definované vo faktúrach.

9. Správny súd poukázal aj na rozpory v dátumoch, uvádzaných v protokoloch o odovzdaní a prevzatí prác zo dňa 01. 12. 2010 (herňa, Tatranské námestie), 14. 12. 2010 (oprava interiéru v Country reštaurácii), 16. 12. 2010 (WC muži a WC ženy v Country reštaurácii), pričom v článku I. všetkých protokolov je uvedené: ... na základe zmluvy o dielo uhradenej podľa OZ § 536 OZ dnešným dňom, t. j. 01. 07. 2010 zhotoviteľ odovzdáva objednávateľovi a objednávateľ prijíma zmluvne dohodnutý predmet diela...“. Zmluva o dielo medzi žalobcom a dodávateľom bola uzavretá dňa 01. 07. 2010. Ak by na základe tvrdenia žalobcu bolo možné akceptovať chybu v písaní, v kontexte ďalšieho vykonaného dokazovania nebolo možné odstrániť pochybnosť o uskutočnení zdaniteľného plnenia. Poukázal na výpoveď svedka, konateľa spoločnosti ALNES s.r.o., Marcela Kiša, ktorý uviedol, že práce boli vykonané v mesiaci júl a prvej polovici augusta 2010, mali byť odovzdané v mesiaci december 2010, pričom z vykonaného dokazovania vyplynulo, že Country reštaurácia bola dňa 09. 08. 2010 prenajatá žalobcom podnájomcovi C. T., F.. Zo svedeckej výpovede podnájomcu vyplynulo, že niekoľko dní pred prevzatím nebytových priestorov sa žiadne stavebné práce nevykonávali a nič nenasvedčovalo tomu, že takéto práce boli vykonané. Počas jeho podnájmu neboli vykonávané žiadne stavebné práce a úpravy a pri preberaní priestorov ho žalobca neinformoval, že boli vykonané stavebné práce a že sú nainštalované nové veci.

10. Správny súd sa nestotožnil s názorom žalobcu, že dôvodom pre neuznanie odpočtu DPH zo strany správcu dane za stavebné práce v Herni, Tatranské námestie, bolo potvrdenie kupujúceho nehnuteľnosti, že v deň predaja nehnuteľností nebolo vykonané preberacie konanie. Oprávnenosť predmetného nároku správca dane overoval listinnými dôkazmi, zmluvou o dielo, protokolom o odovzdaní a prebratí prác, fakturácie, ale aj svedeckými výpoveďami. Správca dane si skutočnosť, či dňa 01. 12. 2010 (podľa výpovede Marcela Kiša) došlo ku odovzdaniu a prevzatíu prác overoval s novým vlastníkom nehnuteľností, ktorý v ten istý deň uzavrel kúpnu zmluvu. Informácie získané vypočutím nového vlastníka nehnuteľností nebolo jediným dôkazom spochybňujúcim reálne preukázanie zdaniteľného plnenia.

11. Správny súd ďalej uviedol, že zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bezpochyby nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu, keďže daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Správca dane v danom prípade vykonal rozsiahle dokazovanie za účelom úplného zistenia a poverenia uvádzaných tvrdení žalobcu. Tak, ako zdôraznil Najvyšší súd Slovenskej republiky, dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia tak, ako ho deklarujú daňové doklady, leží predovšetkým na daňovom subjekte. Faktúra je relevantným dokladom len vtedy, ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočné reálne plnenie. Splnenie podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie DPH preukazuje platiteľ, pričom splnenie podmienok nespočíva len vo formálnej deklarácii predloženými dokladmi. Správny súd v tejto súvislosti poukázal na judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky.

12. Na základe záverov Najvyššieho súdu Slovenskej republiky prezentovaných v rozsudku 4Sžf/17/2014 vykonával správca dane výsluchy svedkov, ktorí správcovi dane predložili písomné svedecké výpovede, zopakoval výsluch Marcela Kiša, konateľa v spoločnosti a ALNES, s.r.o. za účelom konfrontácie so žalobcom. Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že žalobca bol informovaný o všetkých úkonoch správcu dane, výsluchu svedkov, žiadneho z nich sa však nezúčastnil a nevyužil právo byť prítomný pri týchto úkonoch, klásť svedkom otázky a neumožnil správcovi dane ani vykonať konfrontáciu so svedkom Marcelom Kisom. Z uvedených dôvodov dospel k záveru, že postup daňových orgánov bol správny a v súlade so zákonom.

13. Voči rozsudku Krajského súdu v Prešove podal žalobca kasačnú sťažnosť, ktorú odôvodnil poukazom na ustanovenie § 440 ods. 1 písm. g) SSP.

14. Uviedol, že podľa ustálenej judikatúry v prípade, ak subjekt disponuje existenciou materiálneho plnenia, faktúrou a prílohami s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny dodaných služieb a tovarov, vyčerpal vlastné dôkazné bremeno. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočnosti, ktoré nastali u dodávateľa a jeho subdodávateľov znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správca dane (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky 3Sžf/1/2011).

15. V danom prípade žalobca preukázal realnosť zdaniteľného plnenia faktúrami, zmluvou o dielo, odovzdávacími a preberacími protokolmi, obhliadkou miest plnenia zamestnancami správcu dane, súpisom vykonaných prác, zmluvou o technickom zabezpečení, dokladmi o úhradách jednotlivých faktúr, výpoveďou svedka Marcela Kisa, výpoveďami H. O. a F. N., čestnými prehláseniami. Sťažovateľ tvrdil, že zamestnanci správcu dane vykonali obhliadku dotknutých priestorov aj v čase, keď boli stavebné práce objektívne zrejmé.

16. Podľa jeho názoru správca dane nepostupoval v súlade s príslušnými ustanoveniami zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (ďalej len daňový poriadok), výsledkom čoho je nesplnenie si zákonnej povinnosti riadne zistiť skutočný stav a zmarenie dôkazu je možné pripísať jedine na vrub správcu dane a jeho nečinnosti. Trval na nezákonom získavaní dôkazov a ich nesprávnom vyhodnotení. Žalobca vyčerpал vlastné dôkazné bremeno a jediná skutočnosť, ktorá mala preukazovať opak je nekontaktnosť nástupníckej spoločnosti dodávateľa.

17. Sťažovateľ na základe uvedených skutočností žiadal kasačný súd, aby rozsudok Krajského súdu zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného zruší a vec mu vráti na ďalšie konanie a žalovanému uložiť povinnosť nahradiť žalobcovi trovy konania.

18. Žalovaný vo svojom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zo dňa 19. 05. 2017 uviedol, že Najvyšší súd Slovenskej republiky v rozsudku 4Sžf/17/2014 zaviazal žalobcu, aby sám 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. Zároveň uložil správcovi dane, aby ústne vypočul svedkov, ktorí pracovali v prevádzke, v ktorej sa mali uskutočniť stavebné úpravy a o termíne výsluchu informoval žalobcu. Bolo potrebné zároveň uskutočniť konfrontáciu žalobcu a svedka Marcela Kisa k otázkam súvisiacim s realizáciou správcovských činností, doplniť záznam o výsledku miestnej obhliadky, zopakovať obhliadku priestorov za účelom zistenia rozsahu zrealizovania stavebných prác.

19. Žalobca na výzvu správcu dane uviedol, že počas celého daňového konania predkladal jemu prístupné dôkazy a realnosť zdaniteľného obchodu preukázal uskutočnenými stavebnými prácami. Svoje právo klásť svedkom otázky pri výsluchu nevyužil a týchto sa nezúčastnil. Námietky žalobcu z uvedených dôvodov vyhodnotil za právne irelevantné a navrhol kasačnému súdu, aby rozsudok Krajského súdu v Prešove potvrdil.

20. Sťažovateľ v reakcii na vyjadrenie žalovaného ku kasačnej sťažnosti uviedol, že tento sa opätovne vyhol reakcii na námietku žalobcu o nespravodlivosti, ak daňové orgány negatívne následky dlhodobej absencie náležitého postupu prvostupňového orgánu prenášali na žalobcu. Žalobca viac vykonať nemohol, pretože samotná obhliadka patrí do kompetencie prvostupňového orgánu, ktorý z neznámych dôvodov túto odmietol vykonať a alibisticky uviedol, že z obhliadky vzhľadom na uplynutie piatich rokov nebolo možné zistiť rozsah vykonaných prác, čím žalobca neuniesol dôkazné bremeno. Žiadal o vydanie rozhodnutia v súlade so žalobou a priznanie náhrady trov konania.

21. Podľa ust. § 491 ods. 1 a 2 SSP, účinného od 01.07.2016, ak nie je ďalej ustanovené inak, platí tento zákon aj na konania začaté podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku pred dňom

nadobudnutia jeho účinnosti. Právne účinky úkonov, ktoré v konaní nastali pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona, zostávajú zachované. Ak sa tento zákon použije na konania začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona nemožno uplatňovať ustanovenia tohto zákona, ak by boli v neprospech žalobcu, ak je ním fyzická osoba alebo právnická osoba.

22. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj kasačný súd) ako súd príslušný podľa ust. § 11 písm. g) SSP prejednal vec bez nariadenia pojednávania podľa ust. § 455 SSP s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk <. podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s ust. § 452 ods. 1 SSP.

23. 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 [§ 440 ods. 1 písm. g) SSP].

24. Predmetom skúmania kasačného súdu bolo rozhodnutie Krajského súdu v Prešove z hľadiska posúdenia, či vec bola správne právne posúdená z dôvodov uvedených v kasačnej sťažnosti.

25. Kasačný súd po preskúmaní rozsudku krajského súdu a po oboznámení sa s obsahom pripojeného spisového materiálu nezistil žiaden dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení rozsudku krajského súdu. Závery krajského súdu spolu so správnu citáciou dotknutých právnych noriem vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku.

26. Podľa ust. § 165 ods. 1 a 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok), právne úkony a ich účinky pri správe daní, ktoré nastali do účinnosti tohto zákona zostávajú zachované. Daňová kontrola začatá a neukončená pred účinnosťou tohto zákona sa dokončí podľa doterajších predpisov (t. j. podľa zákona č. 511/1992 Zb.).

27. 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, zákon č. 511/1992 Zb. 1992 o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov (zákon o správe daní) v znení účinnom v čase daňového konania (daňovej kontroly) - zákon o správe daní, obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane, alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu. 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 (§ 2 ods. 3 zákona o správe daní). Pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane (§ 2 ods. 6 zákona o správe daní).

28. Spôsob dokazovania v daňovom konaní upravovalo ust. § 29 zákona o správe daní, podľa ktorého 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, vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť. Podľa ods. 2 cit. ustanovenia, 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.

29. 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. 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 (§ 29

ods. 4).

30. Podľa ust. § 19 ods. 1 a 2 zákona č. 222/2004 Z.Z. o dani z pridanej hodnoty, daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi. Daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

31. Podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

32. Podľa § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. 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.

33. Správca dane za účelom preverenia opodstatnenosti nároku žalobcu na odpočet DPH vykonal u žalobcu v súlade s ust. § 15 zákona o správe daní daňovú kontrolu. Daňová kontrola, ktorej predmetom bola daň z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až december 2010 začala dňa 12. 10. 2011 a bola ukončená dňom prerokovania protokolu o výsledku zistenia z daňovej kontroly dňa 19. 09. 2012, teda v zákonom určenej lehote. Výrubovacie konanie sa riadilo príslušnými ustanoveniami zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok).

34. Uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomická činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu. Vzhľadom na to daňový subjekt ako platiteľ dane má možnosť si obstarat' dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosť rozhodujúce pre určenie dane.

35. Odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane (pojem „môže“ § 49 ods. 2 zák. č. 222/2004 Z.z.), ktoré právo je spojené s dôkaznou povinnosťou platiteľa dane. Prenos dôkaznej povinnosti z daňového subjektu na správcu dane je výnimkou, ktorá je ustáľovaná judikatúrou vnútroštátnych súdov na základe judikatúry Súdneho dvora Európskej únie. Dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie. Správca dane dbá, aby skutočnosť rozhodujúce pre určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

36. V tejto súvislosti najvyšší súd poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 24 daňového poriadku 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 svojím právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že 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“.

37. Podmienky uvedené v § 49 a nasl. (odpočítanie dane) zákona č. 222/2004 Z.z. sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť (keďže zákon to neustanovuje) ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani za dobromyseľnosti platiteľa. Naopak, zákonodarca požaduje pre ľahkú zneužitelnosť, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil.

38. Kasačný súd sa oboznámil so Zmluvou o dielo uzavretou sťažovateľom s dodávateľom prác spoločnosťou ALNES s.r.o., Bratislava dňa 1. 7. 2010, predmetom ktorej bolo dodanie stavebných prác v budove Astória v Poprade - rekonštrukcia WC, šatníka, chodby a priestoru na prízemní, oprava interiéru Country reštaurácie - povrchové úpravy, stolárske práce, stavebné práce, kompletná rekonštrukcia WC muži a ženy, kompletné vysprávkovanie a prípadná rekonštrukcia ostatných priestorov v budove Astória, rekonštrukcia priestorov v „Herňa, Tatranské námestie“ - výmena kazetového stropu, maľovanie, vyčistenie vzduchotechniky. V zmysle sporných faktúr práce vykonané v „Herňa, Tatranské námestie“ boli vykonané dňa 01. 12. 2010, oprava interiéru v Country reštaurácii mala byť vyhotovená dňa 14. 12. 2010, práce na WC muži a ženy v Country reštaurácii mali byť realizované dňa 16. 12. 2010.

39. Správca dane vykonal rozsiahle zisťovanie, výsledky ktorého spochybnili skutočnú realizáciu prác vyúčtovaných spornými faktúrami. Vykonaným šetrením nebolo preukázané, kto skutočne realizoval dohodnuté práce, ich dodávateľ nemal žiadnych zamestnancov a tento nevedel označiť subjekty, ktoré dohodnuté dielo vykonali. K spochybneniu dodávky rekonštrukčných prác v priestore Country reštaurácie prispeli výpovede zamestnancov predmetnej prevádzky, ktorú mal od 09. 08. 2010 v prenájme C. T., podľa ktorých sa v období august až december 2010 v predmetných priestoroch žiadne práce, okrem tých, ktoré si zrealizoval sám prenajímateľ, nevykonávali. Z výpovede F. N. zo dňa 17. 06. 2015 vyplýva, že text čestného prehlásenia zo dňa 30. 10. 2012 osobne nepísal, bolo spísané sťažovateľom, ktorý mu ho dal podpísať. Podľa neho boli práce vykonávané v priebehu roka 2009. V priestore „Herňa, Tatranské námestie“ boli podľa vyjadrenia W. G. vykonávané práce - kazetový strop, maľovanie. Tieto mali byť dodané dňa 01. 12. 2010, v deň, kedy došlo k uzavretiu kúpno predajnej zmluvy medzi sťažovateľom a spoločnosťou PPS Partners, s.r.o., z vyjadrení ktorej nevyplýva, že by v tomto termíne došlo k realizácii a odovzdaniu rekonštrukčných prác. Sťažovateľ vierohodným spôsobom nepreukázal realizáciu dodania ďalších služieb (sprostredkovateľská činnosť, distribúcia letákov) deklarovovaných predloženými, spochybnenými faktúrami. Dodávateľ nevedel preukázať, komu zadal výrobu letákov, akým spôsobom došlo k odsúhlaseniu návrhu tlače, ani to, že boli distribuované v obchodných centrách, tak ako to tvrdil bývalý konateľ dodávateľa Marcel Kiš. Odkázal na dokumentáciu a účtovníctvo dodávateľskej firmy ALNES s.r.o., Bratislava, ktorá nie je kontaktná, jej sídlo je fiktívne a súčasným konateľom je občan Maďarskej republiky. Bývalý konateľ dodávateľa nevedel označiť osoby, ktoré vykonávali odborné, servisné práce súvisiace s realizáciou dodávky na základe Zmluvy o technickom zabezpečení, týkajúcich sa nehnuteľnosti ASTÓRIA. Nedokázal teda preukázať, kto je zodpovednou osobou s potrebnou odbornou kvalifikáciou, ktorá mala vykonať odborné technické práce súvisiace s revíziou a inou odbornou činnosťou v predmetnej nehnuteľnosti. Bývalý konateľ dodávateľa ani sťažovateľ zároveň nepreukázali, akým spôsobom došlo k nákupu, odsúhlaseniu typu zabudovaného vybavenia (sanitárna keramika, interiérové dvere, zrkadlo, dlaždice, svietidlá, časti vzduchotechniky), s kým komunikovali o vzhľade, type a kvalite zabudovaného vybavenia, jeho dodávateľovi (výrobcovi) v zmysle zmluvy o dielo tak, aby toto vyhovovalo požiadavkám objednávateľa.

40. Správca dane vo svojom rozhodnutí podrobne a logicky popísal, v čom vidí nedôveryhodnosť formálnych dokladov a prezentovaných tvrdení sťažovateľa a jeho obchodného partnera. Sťažovateľovi sa v daňovom konaní nepodarilo odstrániť dôvodné pochybnosti správcu dane o poskytnutí reálneho plnenia zdaniteľným subjektom, nenavrhol v rámci daňovej kontroly vykonať dôkaz, ktorý by vzniknuté pochybnosti odstránil. Pochybnosti neboli odstránené ani v dokazovaní realizovanom v priebehu roka 2015, na základe pokynov súdu.

41. 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.“

42. Zásada objektívnej pravdy, ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností. Preto je na správcovi dane vykonávaným dokazovanie a jeho 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.

43. 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.

44. Správca dane mal právo preveriť realitu dodávky prác, 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.

45. V okamihu, kedy správca dane spochybni 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 realite 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.

46. 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).

47. 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).

48. 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, akým spôsobom došlo k špecifikácii požiadaviek súvisiacich s požadovanými prácami, odsúhlaseniu druhu, typu a hodnoty použitých materiálov a zariadení, ktoré mali vplyv na cenu

dodávky. Nezodpovedá totiž zásadám obvyklého konania podnikateľa, ak sa tento zmluvne 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 aké zariadenie a v akom cenovom rozsahu a akej kvalite môže byť použité. Sťažovateľ teda ani v doplnenom dokazovaní 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, tak ako mu to uložil Najvyšší súd Slovenskej republiky vo svojom predchádzajúcom rozhodnutí vo veci.

49. 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 platiteľovi, teda že bol uvedený základný princíp dodržaný.

50. 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).

51. K námietke sťažovateľa, že krajský súd nekonal v zmysle právneho názoru vyjadreného v rozhodnutí Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/1/2011 kasačný súd uvádza, že závery vyjadrené v uvedenom rozhodnutí 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.

52. Kasačný súd v tejto súvislosti zároveň dáva sťažovateľovi do pozornosti, že správny súd nie je súdom skutkovým, nie je jeho úlohou nahradiť činnosť správnych orgánov, nie je povinný vykonávať dokazovanie a pri svojom rozhodnutí môže vychádzať zo skutkového stavu zisteného orgánom verejnej správy (§ 197 SSP).

53. Kasačný súd na základe uvedených dôvodov dospel k záveru, že Krajský súd v Prešove vec správne právne posúdil, preto kasačnú sťažnosť vyhodnotil ako nedôvodnú a zamietol ju podľa § 461 SSP.

54. O trovách kasačného konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky podľa ust. § 167 ods. 1 v spojení s ust. § 467 ods. 1 SSP tak, že sťažovateľovi nepriznal náhradu trov kasačného konania, pretože vo veci nemal úspech.

55. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch v znení účinnom od 01.05.2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.