

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 3Sžfk/8/2016
Identifikačné číslo spisu: 6015201371
Dátum vydania rozhodnutia: 24.01.2018
Meno a priezvisko: JUDr. Ivan Rumana
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:6015201371.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a sudcov JUDr. Sone Langovej a JUDr. Moniky Válašikovej PhD. v právnej veci sťažovateľa (predtým žalobcu): ELSTAP, s.r.o. „v likvidácii“, IČO: 44 795 149, so sídlom Námestie SNP 3, Banská Bystrica, zastúpeného: Podtatranská advokátska kancelária, s.r.o., Nám. sv. Egídia č. 95, Poprad, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 1330242/2015, č. 1330321/2015, č. 1330364/2015, č. 1330415/2015, č. 1330458/2015, č. 1330512/2015, všetky z 25. augusta 2015, o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici, č. k. 24S/190/2015-36 zo dňa 29.06.2016, jednohlasne, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici, č. k. 24S/190/2015-36 zo dňa 29.06.2016 z a m i e t a.
Sťažovateľovi náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a.

Odôvodnenie

1. Krajský súd v Banskej Bystrici rozsudkom č. k. 24S/190/2015-36 zo dňa 29.06.2016 zamietol žaloby, ktorými sa žalobca domáhal, aby súd zrušil:

1/ rozhodnutie žalovaného č. 1330242/2015 zo dňa 25. augusta 2015, ktorým bolo potvrdené prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 432405/2015 z 12. mája 2015, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za mesiac júl 2011 vo výške 2 606,64 Eur,
2/ rozhodnutie žalovaného č. 1330321/2015 zo 25. augusta 2015, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 432445/2015 z 12. mája 2015, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za mesiac august 2011 vo výške 5.113,49 Eur,
3/ rozhodnutie žalovaného č. 1330364/2015 zo dňa 25. augusta 2015, ktorým bolo potvrdené prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 432472/2015 zo dňa 12. mája 2015, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za mesiac september 2011 vo výške 14.237,81 Eur,

4/ rozhodnutie žalovaného č. 1330415/2015 zo dňa 25. augusta 2015, ktorým bolo potvrdené prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 432500/2015 z 12. mája 2015, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za mesiac október 2011 vo výške 6.083,19 Eur,
5/ rozhodnutie žalovaného č. 1330458/2015 zo dňa 25. augusta 2015, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 32527/2015 zo dňa 12. mája 2015, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za mesiac november 2011 vo výške 28.953,55 Eur,
6/ rozhodnutie žalovaného č. 1330512/2015 zo dňa 25. augusta 2015, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 432548/2015 zo dňa 12. mája 2015, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za mesiac december 2011 vo výške 52.214,03 Eur.

2. Žalobca vyššie žalobami namietal nezákonnosť napadnutých rozhodnutí spočívajúcu v tom, že vychádzajú zo skutkových zistení, ktoré sú v rozpore s obsahom spisu a v tom, že napadnuté rozhodnutia, ako aj im predchádzajúce rozhodnutia Daňového úradu v Banskej Bystrici sú nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov. Žaloby zhodne odôvodnil tým, že proti prvostupňovým rozhodnutiam podal odvolanie, ktoré v žalobách odcitoval.

3. Krajský súd z obsahu správnych spisov zistil, že správca dane, Daňový úrad Banská Bystrica, vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej aj DPH) za zdaňovacie obdobia január až december 2011. Daňová kontrola začala 23.10.2012. O výsledku daňovej kontroly bol spísaný protokol č. 9601401/5/4311165/2013/Ma zo dňa 20.9.2013, ktorý obsahuje popis všetkých vykonaných zisťovaní a dôkazov. Správca dane v ňom konštatoval, že daňový subjekt vierohodným spôsobom nepreukázal, že boli splnené podmienky na odpočet dane z pridanej hodnoty, pretože nepreukázal, že boli dodané práce, ktoré boli fakturované spoločnosťami ARMOVOSTAV, s.r.o., TNŽ, s.r.o. a JALUM TRANS, s.r.o. Z uvedeného dôvodu nebol uznaný odpočet dane z pridanej hodnoty uplatnený na základe faktúr od týchto dodávateľov v jednotlivých mesiacoch roka 2011. Žalobca sa k protokolu vyjadril, pričom jeho pripomienky boli ústne prejednané so správcom dane, o čom bola spísaná zápisnica zo dňa 04.11.2013. Následne vo vyrubovacom konaní správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane vo výškach tak, ako je uvedené vyššie.

4. Krajský súd sa vysporiadal s námietkou žalobcu o chýbajúcom hodnotení dôkazov v rozhodnutí žalovaného s poukazom na obsah odôvodnenia napadnutých rozhodnutí. Podľa jeho názoru, žalovaný vyhodnotil predložené faktúry, zmluvy a doklady o zaplatení tak, že tieto nie sú dôkazom o tom, že plnenie bolo reálne uskutočnené tým dodávateľom, ktorý bol uvedený na faktúrach, prípadne, že údaje uvedené na týchto faktúrach zodpovedajú skutočnému stavu, pričom žalobca žiadne iné dôkazy nepredložil. Dodanie služieb tak, ako boli uvedené na faktúrach nebolo preukázané ani výsluchom konateľ a dodávateľa TNŽ s.r.o., ktorý potvrdil dodávky, čo žalovaný vyhodnotil ako formálne potvrdenie z dôvodu, že si konateľ dodávateľa nespomínal na žiadne okolnosti dodávok a ani na to, prostredníctvom ktorých subdodávateľov práce vykonal. Túto výpoveď hodnotil aj tým, že sa jedná o dodávateľa, ktorý nemá žiadne kapacity na poskytnutie fakturovaných služieb. Žalovaný z týchto dôkazov vyvodil skutkový záver, že žalobca nezvládol dôkazné bremeno a nepreukázal splnenie podmienky na odpočet DPH, a to podmienky vzniku daňovej povinnosti pri prijatých pleniach. Žalovaný vyhodnotil aj dokazovanie, ktoré vykonal z vlastného podnetu na strane odberateľov a to tak, že ani týmto nebolo preukázané, že žalobca prijal zdaniťelné plnenie od dodávateľov TNŽ s.r.o. a ARMOVOSTAV s.r.o. Uvedol, že ak žalobcov odberateľ potvrdil, že od žalobcu prijal plnenie, ale nevedel, kto toto plnenie realizoval, či žalobca alebo jeho subdodávateľ a ktorý subdodávateľ, tak tým nie je preukázané, že žalobca prijal plnenie od dodávateľov ARMOVOSTAV s.r.o. alebo TNŽ s.r.o. Uvedené platilo aj vo vzťahu k žalobnej námietke, podľa ktorej žalovaný pochybil, keď nezobral do úvahy, že koncoví odberatelia prác, ktoré boli dodávané cez viacerých subdodávateľov v rade, napr. lešenárske práce, ktorí viedli evidenciu vstupov do svojich priestorov, neevidujú vstupy dodávateľov žalobcu, ale len generálnych dodávateľov a nie na osoby, ale len na karty pre tieto firmy. Námietku neakceptoval, pretože nemá nijaký vplyv na vyhodnotenie zistenia, že ani šetrením u koncových odberateľov nebolo zistené, že práce, ktoré boli predmetom preverovaných faktúr vykonal dodávateľ žalobcu TNŽ s.r.o. alebo ARMOVOSTAV s.r.o., a ani na skutkový záver, že žalobca nezvládol dôkazné bremeno na preukázanie, že prijal plnenie uvedené na faktúrach od týchto subjektov.

5. Námitku o chýbajúcom vysporiadaní sa s odvolacou námiťou nedostatočného odôvodnenia prvostupňového rozhodnutia vyhodnotil krajský súd ako nedôvodnú. Žalovaný sa s touto námiťou vysporiadal a v odôvodneniach uviedol, že prvostupňové rozhodnutie obsahuje všetky podstatné kontrolné zistenia a úvahy správcu dane. Námiška nevyhodnotenia súpisov vykonaných prác a ostatných dôkazov v prospech žalobcu tiež nie je v súlade s obsahom odôvodnení napadnutých rozhodnutí. Súd z obsahu správnych spisov zistil, že všetky faktúry, z ktorých žalovaný neuznal odpočet DPH uplatnený žalobcom v daňových priznaniach odkazujú na prílohy, ktorými sú súpisy vykonaných prác tak, že tieto sú súčasťou faktúr. Vo faktúrach sa uvádza len: „... fakturujeme vám podľa zmluvy a priloženého súpisu vykonaných prác“. Z toho vyplýva, že jedna z náležitostí faktúr v zmysle § 74 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej aj zákon č. 222/2004 Z.z. alebo zákon o DPH), a to povinná náležitosť uvedenia množstva a druhu dodaného tovaru alebo rozsahu a druhu dodanej služby mala byť uvedená v prílohe predmetných faktúr. Žalovaný preto, keď hodnotil faktúry, hodnotil tým celý ich obsah vrátane príloh, pričom ich hodnotil tak, že sú splnením formálnej podmienky, ale nie dôkazom o reálnom splnení predmetu fakturácie. Žalobcove tvrdenie, že v napadnutých rozhodnutiach chýbalo vysporiadanie sa s námiškami žalobcu je v rozpore s obsahom odôvodnení napadnutých rozhodnutí. Žalovaný podľa názoru krajského súdu zrozumiteľne vyhodnotil všetky vykonané dôkazy. Vyhodnotil aj zmluvy a súpisy prác, ktoré hodnotil ako prílohy faktúr s tým, že ich existencia ešte neznamená, že platiteľ má právo na odpočet DPH. Je nevyhnutné, aby platiteľ preukázal, aké plnenie prijal na základe vyhotovenej faktúry. Vtedajší konateľ dodávateľa TNŽ s.r.o. p. Ladislav Samolej, len formálne potvrdil dodanie prác, pričom si na to, ako boli tieto práce vykonané nevedel spomenúť, uviedol len, že boli vykonané subdodávateľmi, pričom nevedel označiť subdodávateľov. Žalovaný preto vyhodnotil jeho výpoveď len ako formálne potvrdenie dodávky.

6. Krajský súd skonštatoval, že žalovaný jasne a zrozumiteľne uviedol, že ďalšie dôkazy žalobca nepredložil a správcovi dane sa miestnym šetrením u odberateľov nepodarilo preukázať, že fakturované služby dodala žalobcovi tá spoločnosť, ktorá je uvedená na faktúre. Odberatelia potvrdili prijatie prác, ale nie to, že boli vykonané dodávateľom žalobcu, resp. nevedeli identifikovať, kto konkrétne práce realizoval. Z odôvodnení napadnutých rozhodnutí vyplýva aj to, že žalovaný sa vyrovnal so všetkými, v odvolaniach uvedenými námiškami. Uviedol, že správca dane je oprávnený preveriť kým a ako sa zdaniiteľné plnenie uskutočnilo, pričom daňový subjekt nepredložil dôkazy, ktoré by dodanie služieb preukázali, a preto právo na odpočet dane nemohlo byť uznané. Žalobca neunesol dôkazné bremeno, preto nie je možné uznať odpočet dane z prijatých faktúr špecifikovaných v rozhodnutiach.

7. Ako nezrozumiteľnú súd vyhodnotil námišku, podľa ktorej správca dane nehodnotil svoje poznatky o tom, ako si plnili povinnosti ohľadom DPH dodávateľa žalobcu, ktorí podľa neho túto daň vykazovali tak na vstupe, ako aj na výstupe. Z administratívnych spisov vyplýva, že žalobca nenavrhol takýto dôkaz. Bolo úlohou žalobcu preukazovať, že boli splnené podmienky na odpočet DPH, ktorý si v daňovom priznaní uplatnil. Žalovaný preto nepochybil, ak nevykonal dokazovanie, ktoré nebolo navrhnuté. Nie je úlohou žalovaného, aby hľadal dôkazy za žalobcu. Navyše, nie vykázanie daňovej povinnosti dodávateľom, ale až jej nepochybné splnenie, uľahčuje dôkaznú situáciu pre odberateľa ako daňovníka.

8. Odôvodnenia správcu dane a žalovaného obsahujú citáciu ustanovení zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty a to konkrétne § 49 ods. 1, 2 a § 51 ods. 1 písm. a) a tiež úvahu, ktorou sa žalovaný pri aplikácii týchto ustanovení riadil, keď uzavrel, že žalobca si uplatnil odpočítanie dane z dodávateľských faktúr, ktorých uplatnenie na podnikateľské účely nevedel dostatočne preukázať, čím porušil § 49 ods. 1 a § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. Uviedol, že faktúra s náležitosťami podľa § 71 ods. 1 a § 72 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty ani úhrada faktúry nezakladajú zásadnú podmienku možnosti uplatnenia práva na odpočítanie dane z prijatých faktúr, aj s ohľadom na skutočnosť, že daňová kontrola nepreukázala skutočné dodanie služieb tuzemskými dodávateľmi. Z toho vyplýva, že námiška chýbajúceho právneho zdôvodnenia v odôvodnení napadnutých rozhodnutí nekorešponduje s obsahom týchto odôvodnení.

9. Žalovaný namietal aj chýbajúce hmotnoprávne ustanovenie vo výroku rozhodnutia správcu dane, čo

je povinnou náležitosťou podľa § 63 ods. 3 písm. d) daňového poriadku, pričom v zásade platí, že nedostatok náležitostí výroku môže mať vplyv na zákonnosť rozhodnutia, pretože môže spôsobiť jeho nezrozumiteľnosť. Žalobca nenamietal nezrozumiteľnosť výroku napadnutých rozhodnutí. Krajský súd k uvedenej námietke žalobcu uviedol, že povinnou náležitosťou výroku je ustanovenie právneho predpisu, podľa ktorého bolo rozhodnuté. Podľa § 63 ods. 5 je v odôvodnení potrebné uviesť, o. i. aj aké úvahy ovplyvnili použitie právnych predpisov. Žalovaný rozhodol na základe zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, ako to uviedol v úvode rozhodnutí, ako i v odôvodnení. Vo výroku konkrétne ustanovenia tohto zákona neuviedol. Túto vadu prvostupňový súd označil za nedostatok, ktorý by sa nemal v rozhodnutiach žalovaného a správca dane vyskytovať. Súd v týchto konkrétnych veciach skúmal, či ide o takú vadu, ktorá mohla mať za následok nezákonnosť rozhodnutia. Napadnuté rozhodnutie obsahuje ustanovenie daňového poriadku, podľa ktorého bol správca dane oprávnený vyrubiť daň - podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len daňový poriadok). Odôvodnenie napadnutých, ako aj prvostupňových rozhodnutí obsahuje údaj o tom, podľa ktorých hmotnoprávnych ustanovení zákona o dani z pridanej hodnoty bolo rozhodnuté a akou úvahou sa pritom žalovaný spravoval. Chýbajúca náležitosť výroku pri odôvodnení ohľadom aplikácie práva, ktoré obsahuje aj citáciu konkrétneho ustanovenia právneho predpisu aj úvahu, ktorou sa správny orgán riadil, keď rozhodol o vyrubení dane, nespôsobila jeho nezrozumiteľnosť. Žalobca mal z rozhodnutia zrejme, aký právny predpis a ktoré ustanovenia boli na dané prípady aplikované. V tejto súvislosti ďalej uviedol, že žalobcovi nebolo v dôsledku takejto chyby bránené účinne sa proti rozhodnutiu brániť. Inak by tomu bolo, keby táto náležitosť chýbala aj vo výroku a aj v odôvodnení rozhodnutia. Výnechanie hmotnoprávneho ustanovenia vo výroku samé osebe nespôsobilo ani nevykonateľnosť rozhodnutia. Z výrokov je jasné, aká daň bola žalobcovi vyrubená, v akej výške a kedy je splatná. Krajský súd preto dospel k záveru, že tento dielčí nedostatok rozhodnutia v daných prípadoch nebol dôvodom na ich zrušenie. Uviedol tiež, že správne súdnictvo slúži na poskytnutie ochrany pred nezákonnosťou, ktorou správne orgány zasahujú do práv a právom chránených záujmov právnych subjektov. Nie je zmyslom tejto ochrany náprava dielčích chýb a nedostatkov rozhodnutí, či predchádzajúcich konaní alebo formálnych pochybení, ktorých nápravou nemožno dosiahnuť zmenu správneho rozhodnutia. V preskúmaných prípadoch nebolo preukázané splnenie podmienok na aplikáciu § 49 zákona č. 222/2004 Z.z., na základe ktorého si žalobca uplatnil odpočet dane z pridanej hodnoty, čo žalovaný vyhodnotil ako porušenie tohto ustanovenia z jeho strany.

10. Krajský súd neakceptoval ani námietku žalobcu, že žalovaný nevychádzal z preukázaných kontrolných zistení, ale z pochybností. Z námietky vyplýva, že žalobca nesúhlasil s hodnotením dôkazov predkladaných žalobcom a vykonaných správcom dane. Takýto nesúhlas nespôsobuje nezákonnosť napadnutých rozhodnutí. Nemožno nič vytknúť správnej úvahe, ktorou žalovaný hodnotil dôkazy predkladané žalobcom, ako také, ktoré sú formálnymi podmienkami, najmä faktúra na odpočítanie DPH, ale nie sú ešte dôkazom o tom, že plnenie uvedené na faktúrach bolo aj reálne uskutočnené, tak ako je uvedené na faktúre, tzn., že ho dodal ten dodávateľ, ktorý službu vyfakturoval. Žalovaný vychádzal z kontrolných zistení a vykonaného dokazovania. Nie je úlohou žalovaného, resp. správca dane preukazovať, že niektorá z podmienok vyžadovaná zákonom splnená nebola. Naopak, jeho úlohou je zistiť a preveriť skutočnosť rozhodné pre správne určenie dane. Ako vyplýva z § 24 daňového poriadku, dôkazné bremeno je na daňovníkovi. Ten musí preukázať, že všetky podmienky vyžadované zákonom o DPH na uplatnenie odpočtu, splnené boli. V preskúmaných prípadoch bolo úlohou žalobcu preukázať, že služby, ktoré boli predmetom fakturácie, boli reálne vykonané a to dodávateľom uvedeným na faktúre.

11. Ako nedôvodnú vyhodnotil krajský súd aj námietku, že správca dane nemohol od žalobcu požadovať iné doklady, ako tie, ktoré mu ukladá viesť všeobecne záväzný právny predpis. Táto námietka nebola konkrétna. Žalobca neuviedol, ktorý konkrétny doklad alebo evidenciu, ktorá bola správcom dane v priebehu daňovej kontroly od neho požadovaná, je takým dokladom alebo takou evidenciou, ktorú nie je povinný uchovávať (napr. v zmysle zákona o účtovníctve) a jednak nie je zrejme, aký vplyv to malo mať na zákonnosť napadnutých rozhodnutí. Žalovaný uviedol, že žalobca nepredložil žiadne dôkazy, ktoré by preukazovali reálne uskutočnenie služieb, ktoré boli fakturované dodávateľom, ktorý tieto faktúry

vystavil. Požiadavka žalovaného, resp. správcu dane, aby žalobca predložil dôkazy o tom, že boli splnené podmienky na odpočet DPH, je požiadavkou v súlade so zákonom. Je na daňovníkovi, aby si zabezpečil dostatok dôkazov o tom, že boli splnené podmienky, za ktorých je oprávnený uplatniť odpočet DPH. Práve preto, že žalobca nezodpovedá za konanie alebo nekonanie, plnenie povinností alebo neplnenie povinností svojho dodávateľa, je jeho úlohou, aby si zabezpečil dostatok dôkazov, ktorými bude vedieť preukázať, že podmienky na odpočet DPH splnené boli.

12. Krajský súd ďalej uviedol, že pokiaľ žalobca v žalobe poukazoval na rozhodnutia Súdneho dvora EÚ k výkladu Smernice Rady č. 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, podľa ktorých možno odoprieť právo na odpočet DPH tomu platiteľovi, ktorý musel vedieť o podvode vo vzťahu k tejto dani na strane svojho dodávateľa alebo predchádzajúceho dodávateľa, tak takéto rozhodnutie nemá žiadnu skutkovú spojitosť s prejednávateľnými prípadmi. V danom prípade boli napadnuté rozhodnutia založené na tom, že žalobca nepreukázal, že zdaniteľné plnenie od svojho dodávateľa uvedeného na faktúre prijal. Uvedená judikatúra sa vzťahuje k takým prípadom, kde nie je sporné, že daňovník zdaniteľné plnenie prijal a v takom prípade, keď je toto preukázané, možno odoprieť uplatnenie práva na odpočet DPH vtedy, keď správca dane preukáže, že daňovník vedel alebo musel vedieť o podvode na strane jeho dodávateľa. V tomto prípade neboli rozhodnutia založené na tom, že niekto v rade žalobcových dodávateľov podvádzal, ale na tom, že žalobca nepreukázal, že fakturované práce dodali jeho dodávateľia uvedení na faktúrach.

13. Krajský súd v Banskej Bystrici na základe uvedených dôvodov žalobu podľa § 250j ods. 1 O.s.p. zamietol a rozhodol o trovách konania podľa § 250k O.s.p.

14. Proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici podal žalobca dňa 06.09.2016 odvolanie a v zákonom určenej lehote obsahom zhodnú kasačnú sťažnosť z dôvodu, že rozhodnutie súdu 1. stupňa vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci.

15. Uviedol, že záver správcu dane, podľa ktorého nebolo preukázané, že vyfakturované práce a dodávky uskutočnil žalobca alebo jeho dodávateľia je v rozpore s vykonanými dôkazmi, pretože odberatelia jednoznačne potvrdili, že fakturované práce a dodávky boli vykonané žalobcom. Správca dane opomenul vymenovať niektoré vykonané dôkazy, ktoré preukazujú reálne dodanie prác a služieb z dodávateľských faktúr, pri ktorých mu neuznal nárok na odpočet DPH. Jedná sa o potvrdené súpisy vykonaných prác tvoriace prílohu faktúr a zmluvy medzi žalobcom a obchodnou spoločnosťou ARMOVOSTAV s.r.o., dodávateľmi JARUMS TRANS s.r.o., TNŽ, s.r.o. Uvedené dôkazy preukázali, že žalobca zdaniteľné plnenia svojich dodávateľov ďalej odovzdal svojim odberateľom. Správca dane vykonával zisťovanie v spoločnostiach, s ktorými nemal žalobca ani jeho dodávateľia žiadne právne ani účtovné vzťahy. Ak správca dane dospel k záveru, že daňový subjekt nepreukázal reálne dodanie plnení dodávateľmi uvedenými vo faktúrach, potom mal uviesť, čím je toto jeho tvrdenie preukázané, pretože jeho záver musí vychádzať z preukázaných kontrolných zistení a nie z pochybnosti. Jeho postup je z uvedeného dôvodu svojvoľný a nepreskúmateľný. Vo výroku napadnutých rozhodnutí, ako aj v ich dôvodoch absentuje právne odôvodnenie daňovej povinnosti žalobcu, pričom správca dane neuviedol hmotnoprávne ustanovenia, podľa ktorých mala daňovému subjektu vzniknúť daňová povinnosť. Okolnosť, že správca dane svoje rozhodnutia neodôvodnil, zasiahol do práv žalobcu. Žalobca nemôže niesť zodpovednosť za to, že jeho dodávateľ, spoločnosť TNŽ, s.r.o., nemal v čase výsluchu účtovné doklady, Nemohol ovplyvniť a ani predvídať, akú dokumentáciu budú mať a aké vyjadrenia urobia jeho dodávateľia po uplynutí dlhej doby od zdaniteľného plnenia. Takisto nie je schopný zabezpečiť, aby priznal DPH na výstupe. Poukázal na judikatúru Súdneho dvora Európskej únie pri aplikácii smernice číslo 2006/112EÚ. Odôvodnenie rozhodnutia, ktorým žalovaný potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane neumožňuje preskúmať jeho myšlienkový pochod, ktorý ho viedol k prijatému záveru. Predmetné rozhodnutie považuje za arbitrárne, v rozpore s požiadavkou § 63 ods. 5 daňového poriadku. Žalovaný vo svojom rozhodnutí nespomenul niektoré z dôkazov predložených žalobcom na podporu svojich tvrdení, potvrdené súpisy vykonaných prác, tvoriacich prílohu dodávateľských faktúr a zmluvy medzi žalobcom a jeho dodávateľom. Zdaniteľné plnenia sú preukázané účtovnými dokladmi - faktúrami, úhradami ako aj zmluvnými vzťahmi, preberacími protokolmi, výpoveďami dodávateľov i odberateľov,

ktorí potvrdili existenciu predmetov plnenia, pričom títo nemohli vedieť, kto zamestnáva robotníkov, ktorí prácu v konečnom dôsledku vykonali. Odberateľ nemusí poznať subdodávateľov dodávateľa alebo jeho zamestnancov. Žalobca uviedol, že v prípade evidencie vstupov do spoločnosti Meta Tissue Slovakia s.r.o., kde sú zaznamenané len vstupy zamestnancov spoločnosti YUSLO s.r.o. a Siemens, s.r.o., na vstupné karty týchto spoločností vstupovali aj subdodávatelia, teda aj pracovníci TNŽ s.r.o. Predmetné vysvetlenie žalovaný vôbec nezohľadnil a ak správca dane poukazoval na pracovné listy a montážne denníky spoločnosti Siemens s.r.o. s tým, že na nich nie je uvedený nikto zo spoločnosti TNŽ s.r.o., k tomuto uviedol, že spoločnosť Siemens s.r.o. mala na zákazke aj vlastných zamestnancov, ktorí komunikovali s konečným odberateľom za spoločnosť Siemens, ktorá bola hlavným dodávateľom. Nebol preto dôvod, aby tak robili aj zamestnanci subdodávateľa, s ktorým konečný odberateľ nemal zmluvný vzťah. Montážne denníky viedli len generálni dodávatelia s konečným odberateľom a nie celá reťaz subdodávateľov. Žalobca predložil správcovi dane dôkazy, ktoré sa bežne evidujú pri obchodnej činnosti v danom podnikateľskom odvetví, iné dôkazy nemal dôvod zhromažďovať. Daňový subjekt nemôže očakávať, že správca dane bude od neho požadovať iné podklady, ako mu ukladá všeobecne záväzný predpis a jeho postup je preto nepredvídateľný a nesplniteľný.

16. Poukázal na čl. 2 bod 2, 3 Ústavy Slovenskej republiky, § 47 písm. a) a § 63 ods. 2 daňového poriadku.

17. Žalobca sa nestotožnil s právnym záverom krajského súdu, ktorý považoval hodnotenie dôkazov žalovaným za dostatočné. Pokiaľ súd vo svojom rozsudku uviedol, že žalobca v daňovom konaní nenavrhol ako dôkaz vyhodnotiť poznatky správcu dane o tom, ako si dodávatelia žalobcu plnili povinnosti ohľadom DPH, nebol žalovaný povinný takýto dôkaz vykonať, toto jeho konštatovanie považuje za nesprávne. V danom prípade sa jednalo o údaje, ktoré žalovaný ako správca dane pozná zo svojej činnosti a ak tieto informácie nezohľadnil, postupoval v rozpore s ustanovením § 3 ods. 1, 3 daňového poriadku. V danom prípade žalovaný na základe svojej správnej úvahy zaťažoval žalobcu dôkazným bremenom nad rámec povinných evidencií, čo je nepredvídateľné a nedemokratické, v rozpore s princípom právneho štátu. Pod sankciou dôkaznej tiesne nútil žalobcu, aby si pre potreby žalovaného zabezpečoval dôkazy o zdaniteľných plneniach nad rámec povinnej účtovnej dokumentácie.

18. Čo sa týka konštatovania krajského súdu, že neuvedenie hmotnoprávneho predpisu, podľa ktorého žalovaný rozhodol, nespôsobuje nezákonnosť rozhodnutia, jedná sa zo strany súdu o nesprávne právne posúdenie veci. Konkrétne ustanovenie právneho predpisu je povinnou náležitosťou výroku rozhodnutia a ak ho rozhodnutie neobsahuje, je nezákonné. Za nesprávny považoval žalobca aj konštatovanie súdu 1. stupňa, že citované rozhodnutia súdneho dvora EÚ k výkladu smernice Rady č. 2006/112/ES sa nevzťahujú na daný prípad.

19. Na základe uvedených dôvodov žiadal, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky zrušil rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici zo dňa 29. 6. 2016 č. k. 24 S/190/2015-36 a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Zároveň žiadal priznať náhradu trov konania.

20. Žalovaný vo svojom vyjadrení zo dňa 14. 9. 2016 uviedol, že súhlasí s rozsudkom Krajského súdu v Banskej Bystrici, ktorým žalobu zamietol a zotrval na svojom predchádzajúcom stanovisku k žalobe.

21. Podľa ust. § 491 ods. 1 a 2 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len Správny súdny poriadok alebo 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. Podľa ust. § 492 ods. 3 SSP, lehoty na podanie odvolania, ktoré začali plynúť pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona, plynú podľa doterajších predpisov a ich právne účinky zostávajú

zachované.

23. V danom prípade prebiehalo konanie a rozsudok krajského súdu bol vyhlásený za účinnosti Občianskeho súdneho poriadku, v súlade s jeho procesnými ustanoveniami, rozsudok súdu prvého stupňa bol však účastníkom konania doručovaný za účinnosti nového procesného predpisu a žalobca podal odvolanie dňa 05.09.2016. Vzhľadom na okolnosť, že podľa § 133 ods. 2 SSP nie je voči rozsudkom správnych súdov prípustný opravný prostriedok, stal sa rozsudok krajského súdu č. k. 24S/190/2015-36 zo dňa 29.06.2016 jeho doručením všetkým účastníkom konania právoplatným. Keďže nie je v právomoci Najvyššieho súdu Slovenskej republiky od 01.07. 2016 rozhodovať o odvolaniach proti rozsudkom krajských súdov v prípadoch, keď lehota na odvolanie začala plynúť až po nadobudnutí účinnosti nového procesného predpisu (jeho právomoc je daná ust. § 11 SSP), neprihliadal na podané odvolanie žalobcu zo dňa 05.09.2016, ale konal o kasačnej sťažnosti podanej žalobcom v zákonom určenej lehote dňa 21.09.2016. Podaním kasačnej sťažnosti si žalobca v súlade s účinným právnym predpisom uplatnil svoje procesné práva a postup podľa SSP, nie je preto v jeho neprospech.

24. 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.

25. Podľa ust. § 440 písm. g) 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,

26. Predmetom skúmania kasačného súdu bolo rozhodnutie súdu prvého stupňa z hľadiska posúdenia, či vec bola správne právne posúdená z dôvodov uvedených v kasačnej sťažnosti.

27. 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.

28. Hlavným dôvodom podanej kasačnej sťažnosti bol nesúhlas s právnym názorom daňových orgánov a krajského súdu, podľa ktorých sťažovateľ neunesol dôkazné bremeno ohľadom preukázania splnenia podmienok na odpocet DPH za kontrolované obdobia a nedostatok výrokovej časti rozhodnutí správcu dane. V danom prípade bol predmetom súdneho prieskumu postup a rozhodnutia správcu dane a žalovaného, týkajúce sa zdaňovacieho obdobia júl až december 2011, vydané na základe zistení daňovej kontroly začatej dňa 23.10.2012.

29. Podľa ust. § 165 ods. 1 a 2 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov, právne úkony a ich účinky pri správe daní, ktoré nastali do účinnosti tohto zákona, zostávajú zachované.

30. Daňové konania začaté a právoplatne neukončené pred účinnosťou tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov; sankcia sa uloží podľa zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov (ďalej aj zákon o správe daní alebo zákon č. 511/1992 Zb.) v znení účinnom do 31. decembra 2011, ak skutočnosť rozhodujúca pre uloženie sankcie nastala do 31. decembra 2011 a ak je to pre daňový subjekt priaznivejšie.

31. Podľa ust. § 165b ods. 1 daňového poriadku, s účinnosťou od 30. decembra 2012, daňové konanie začaté podľa zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov sa dokončí podľa zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní

(daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

32. Podľa čl. 2 ods. 2 ústavy, štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon.

33. Podľa ust. § 2 ods. 1 Daňového poriadku, správou daní sa rozumie postup súvisiaci so správnym zistením dane a zabezpečením úhrady dane a ďalšie činnosti podľa tohto zákona alebo osobitných predpisov.

34. Podľa ust. § 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.

35. Podľa ust. § 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.

36. Podľa ust. § 44 ods. 1 Daňového poriadku, daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

37. 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. 563/2009 Z.z. - daňový poriadok 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 (§ 3 ods. 3 daňového poriadku). 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 (§ 3 ods. 6 daňového poriadku).

38. Spôsob dokazovania v daňovom konaní upravuje ust. § 24 daňového poriadku, 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.

39. 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.

40. 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 (§ 24 ods. 3 a 4 daňového poriadku).

41. Podľa § 49 ods. 1, 2 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.

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.

42. 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.

43. 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.

44. 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 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“.

45. 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.

46. Právo na odpočet dane z pridanej hodnoty vzniká vtedy, ak je preukázané, že predmetné plnenia boli uskutočnené osobou uvedenou vo faktúrach. Dôkazné bremeno spočíva na daňovom subjekte a dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom.

47. Z podkladov súdneho spisu, ktorého súčasťou bola aj administratívny spis žalovaného, vrátane prvostupňového správneho orgánu vyplýva, že v kontrolovanom zdaňovacom období júl nebolo uznané odpočítanie dane z faktúry dodávateľa TNŽ, s.r.o. vo výške 15.639,84 €, z toho DPH 2.606,64 € za kontrolnú činnosť. Kasačný súd z predloženého spisu zistil, že predmetom fakturácie mala byť kontrolná činnosť predmetného dodávateľa v Českej republike za júl 2011. Žalobca nepredložil žiaden dôkaz preukazujúci reálne uskutočnenie vyúčtovaných prác, pričom z predmetu činnosti dodávateľa (výpis z OR) nevyplýva, že by bol oprávnený vykonávať akúkoľvek kontrolnú činnosť. Žalobca nepredložil žiaden dôkazný prostriedok ohľadom presnej špecifikácie kontrolnej činnosti, presného miesta a osôb vykonávajúcich predmetnú službu, čím neodstránil pochybnosti ohľadom skutočnej realizácie tejto dodávky s prihliadnutím aj na okolnosť, že dodávateľ nemal personálne zabezpečenia na poskytovanie predmetnej služby.

48. Za mesiac august si žalobca uplatnil odpočítanie DPH vo výške 5.110,18 € na základe dodávateľských faktúr od spoločností ARMOVOSTAV, s.r.o., Komjatná a TNŽ, s.r.o., Žilina. Kasačný súd zistil, že v období realizovania dodávky bol Alexander Cesnek zároveň jediným konateľom v spoločnosti odberateľa (ELSTAP s.r.o.) aj dodávateľa (ARMOVOSTAV, s.r.o.). Uvedená skutočnosť spochybňuje vierohodnosť deklarovaných plnení pri takomto personálnom prepojení dodávateľa a odberateľa ako i skutočnom zámere obchodného vzťahu. Žalobcovi sa v konaní nepodarilo preukázať, že vyúčtované práce boli vykonávané zamestnancami uvedených dodávateľov, toto nebolo preukázané ani konečnými odberateľmi dodávok, ktorí nemali uzatvorené obchodné vzťahy so žalobcom alebo jeho dodávateľmi. Žalobca preto nepreukázal skutočnú realizáciu vyúčtovaných prác a neodstránil pochybnosti správcu dane.

49. Za mesiac september 2011 si žalobca uplatnil odpočítanie DPH vo výške 14.237,81 € za práce vykonané dodávateľmi ARMOVOSTAV, s.r.o., Komjatná a TNŽ, s.r.o. Žilina, podľa faktúr špecifikovaných v protokole z daňovej kontroly, pričom žalobca ani za tento mesiac nepreukázal skutočnú realizáciu vyúčtovaných prác. Kasačný súd opätovne zo zapísaného zoznamu predmetu činností uvedených dodávateľov nezistil, že by spoločnosti ARMOVOSTAV s.r.o. alebo TNŽ s.r.o. mali oprávnenie vykonávať opravy elektronických - elektrických zariadení, pričom z dôkazných prostriedkov zabezpečených dopytmi u konečných odberateľov sa nepodarilo preukázať, že vyúčtované práce boli vykonávané uvedenými dodávateľmi.

50. Taká istá situácia ohľadom preukázania skutočnej realizácie prác dodávaných spoločnosťami ARMOVOSTAV, s.r.o., Komjatná a TNŽ, s.r.o. Žilina nastala aj pri preverovaní nároku žalobcu na odpočet DPH za mesiace október 2011, november 2011 a december 2011, za ktoré si žalobca uplatňoval odpočet DPH v sume 6.083,19 €, 28.953,55 € a 52.214,03 €.

51. Správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie dopytmi na žalobcom deklarovaných konečných odberateľov. Výpočutím zástupcov spoločností: Mondi SCP, a.s., Ružomberok, Metsa Tissue Slovakia s.r.o., Žilina, MDP, s.r.o., Bratislava, SR Solar s.r.o. Liptovské Sliače, STAVTECH, s.r.o., Ružomberok, S Hotel s.r.o., Liptovská Sielnica, Emil Saniga-GEJDÁK, Ružomberok, Siemens s.r.o., Bratislava, YUSLO, s.r.o., Čadca, Ján Majko, Turany sa nepodarilo preukázať, že práce ktoré prevzali od žalobcu boli vykonávané inými subjektami, a to dodávateľmi žalobcu. V spleti vzájomných dodávateľsko - odberateľských vzťahov sa dokazovaním vykonaným správcom dane nepodarilo odstrániť pochybnosti o žalobcom tvrdených zdaniteľných plneniach a vzniku nároku na odpočet DPH, tak ako to žalobca preukazoval formálnymi dokladmi. Žalobca preto neuniesol svoje dôkazné bremeno a nepodarilo sa mu v daňovom konaní odstrániť dôvodné pochybnosti správcu dane o skutočnom obsahu jeho právnych úkonov. Bolo na daňovom subjekte, aby dokázal pri neprehrádom spôsobe svojej podnikateľskej činnosti presvedčiť správcu dane, že formálne účtovné doklady zodpovedajú svojim obsahom reálnemu plneniu. Ak sťažovateľ vstupoval do spleti komplikovaných dodávateľsko - odberateľských vzťahov (v niektorých konateľ Alexander Cesnek vystupoval ako zástupca dodávateľa a aj odberateľa), aby si pre prípad následnej kontroly zabezpečil dostatok preukazných dôkazov, na základe ktorých by sa dalo podrobne preveriť, či, napr. špecializované práce v oblasti elektrických zariadení, na ktoré je potrebné mať nielen potrebnú kvalifikáciu, ale musia byť splnené aj podmienky podľa vyhl. č. 508/2009 Z.z., ktorou sa ustanovujú podrobnosti na zaistenie bezpečnosti a ochrany zdravia pri práci s technickými zariadeniami tlakovými, zdvíhacími, elektrickými a plynovými a ktorou sa ustanovujú technické zariadenia, ktoré sa považujú za vyhradené technické zariadenia, vykonávali konkrétni, spôsobilí zamestnanci. Sťažovateľ ani jeho dodávateľia (ARMOVOSTAV, s.r.o., Komjatná a TNŽ, s.r.o. Žilina) nepreukázali, že by na vykonávanie konkrétnych špecializovaných činností mali personálne zabezpečenie. V prípadoch, ak dodávateľ zabezpečil (podľa výpovedí odberateľov) aj dodávku materiálu, neboli preukázané vynaložené náklady na ich zaobstaranie. Nezodpovedá poctivému obchodnému vzťahu, ak si dodávateľ alebo odberateľ nezabezpečí doklady potrebné aj pre prípady vzniku uplatnenia zodpovednosti za vady dodávky. Je povinnosťou každej zmluvnej strany, aby sa pri úprave obchodných vzťahov odstránilo všetko, čo by mohlo viesť k vzniku rozporov, pričom toto zahŕňa i povinnosť overiť si informácie a skutočnosti ohľadom obchodného partnera ako i osoby (fyzickej alebo právnickej), ktorá dodávku vykoná. Sťažovateľ ku kontrole nepredložil žiadne dôkazné

prostriedky, ktorými by vedel jasne, zrozumiteľne a najmä preukazne potvrdiť, že práce vyúčtované formálnymi dokladmi, boli skutočne realizované tak, ako to tvrdil. Žiadnym spôsobom neidentifikoval osoby, ktoré dodávky realizovali, neuviedol okolnosti ich realizácie, informácie týkajúce sa obchodného partnera - skutočného realizátora dodávok si dostatočne neoveril, čo v kontexte zistených skutočností vzbudzuje dôvodné pochybnosti, či mu tovar, službu dodal ním tvrdený dodávateľ - platiteľ DPH a či faktúry, pri ktorých si uplatnil odpočítanie DPH, boli vystavené platiteľom tejto dane. Táto jeho dôkazná povinnosť vyplýva z ustanovenia § 24 daňového poriadku. Kasačný súd nezistil, že by správca dane vyžadoval od žalobcu povinnosti nad rámec zákona.

52. Žalobca na základe týchto skutkových zistení preto dostatočným spôsobom nepreukázal skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní, a na preukázanie ktorých bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania. Je nespornou skutočnosťou, že žalobca nepreukázal vierohodnosť a správnosť povinných evidencií a záznamov ním vedených a svojim konaním (nevysvetlil požadované skutočnosti) neumožnil preveriť všetky skutočnosti týkajúce sa predmetných zdaniteľných obchodov.

53. Správa daní s prihliadnutím na jej účel vo vzťahu k fiškálnym záujmom štátu je príslušnými hmotnoprávnymi a procesnými predpismi verejného práva upravená tak, že daňový subjekt má okrem iného povinnosť sám si daňovú povinnosť vypočítať, priznať ju a zároveň hodnoverne preukázať prostredníctvom riadne vedeného účtovníctva a iných listinných dôkazov, pričom v rámci daňového konania nesie dôkazné bremeno. Uvedené platí v plnom rozsahu aj na uplatnenie odpočtu DPH. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním, v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, nakoľko daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť 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.

54. Z administratívneho spisu vyplýva, že správca dane aplikujúci zásadu voľného hodnotenia dôkazov podľa § 3 ods. 3 daňového poriadku, s prihliadnutím na jeho povinnosť dbať na čo najúplnejšie zistenie potrebných skutočností, vykonal rozsiahle dokazovanie. 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.

55. Možno sa stotožniť s právnym názorom krajského súdu, že žaloba nebola dôvodná, pretože žalovaný sa v rámci žalobou napadnutého odvolacieho správneho konania riadne vysporiadal so všetkými námietkami žalobcu a svoje rozhodnutie odôvodnil logickým zhodnotením skutkového stavu vo vzťahu k vykonanému dokazovaniu a postupu prvostupňového správneho orgánu s prihliadnutím na relevantné hmotnoprávne a procesné ustanovenia daňových predpisov.

56. Kasačný súd zistil, že kasačná sťažnosť žalobcu neobsahuje žiadne právne relevantné tvrdenia a dôkazy, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu, ktorý sa riadne a vecne správne vysporiadal aj s procesnými námietkami.

57. Pokiaľ žalobca namietal nedostatočné vysporiadanie sa so všetkými námietkami žalobcu, odvolací súd poukazuje na konštantnú judikatúru Ústavného súdu Slovenskej republiky (napr. nález IV. ÚS 236/06), v zmysle ktorej všeobecný súd (prvostupňový, ale aj odvolací) nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania. Preto odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu, ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, postačuje na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces.

58. So zreteľom na vyššie uvedené, najvyšší súd kasačnú sťažnosť žalobcu, smerujúcu proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 24S/190/2015-36 zo dňa 29.06.2016 podľa § 461 S. s. p., ako nedôvodnú zamietol.

59. 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.

60. 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.