

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 6Sžfk/42/2019
Identifikačné číslo spisu: 5018200207
Dátum vydania rozhodnutia: 10.03.2021
Meno a priezvisko: JUDr. Erika Čanádyová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2021:5018200207.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eriky Čanádyovej a členov senátu JUDr. Jozefa Milučkého a JUDr. Moniky Válašikovej, PhD., v právnej veci žalobcu: WEGA Martin, v. o. s., so sídlom R. Viesta č. 4080/19, Martin, IČO: 31 626 203, právne zast.: Mgr. Andrea Šutovská, advokátka, so sídlom Vajanského č. 39, Trnava, adresa na doručovanie A. Dubčeka č. 17, Piešťany, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná č. 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č.100696500/2018 zo dňa 09.04.2018, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 30S/76/2018-101 zo dňa 2. apríla 2019, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť žalobcu z a m i e t a.

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

Odôvodnenie

I.

Konanie pred správnym súdom

1. Krajský súd v Žiline (ďalej aj „správny súd“ alebo „krajský súd“) rozsudkom č. k. 30S/76/2018-101 zo dňa 2. apríla 2019 (ďalej len „napadnutý rozsudok správneho súdu“, „preskúmané rozhodnutie správneho súdu“), podľa ustanovenia § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zamietol ako nedôvodnú žalobu žalobcu, domáhajúceho sa preskúmania rozhodnutia žalovaného číslo: 100696500/2018 zo dňa 09.04.2018 (ďalej len „rozhodnutie žalovaného“, „preskúmané rozhodnutie žalovaného“). Uvedeným rozhodnutím žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Žilina (ďalej len „prvostupňový správny orgán“) č. 101952084/2017 zo dňa 13.09.2017 (ďalej aj „rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu“ alebo „rozhodnutie Daňového úradu Žilina“), ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) vyrubený rozdiel dane v sume 6.920,- EUR na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie január 2015.

2. Krajský súd poukázal na ustanovenia § 9 ods. 1, § 19 ods. 2, § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a/, § 51 ods. 1 písm. a/, § 74 ods. 1 písm. f/ zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“, alebo „zákon č. 222/2004 Z. z.“) a § 24 ods. 1 až 4 daňového poriadku a v súlade s názorom žalovaného konštatoval, že žalobcovi sa nepodarilo preukázať splnenie podmienok na odpočítanie dane, ako sú ustanovené v § 49 a v § 51 zákona o DPH.

3. Správny súd ďalej dôvodil, že v prvom rade nebola splnená formálna podmienka na vznik nároku na odpočítanie dane, a to že bola vystavená faktúra, ktorá má všetky náležitosti podľa § 74 zákona o DPH. Predmet fakturácie (plnenie dodávateľa) bol podľa krajského súdu na oboch faktúrach, z ktorých si žalobca uplatnil odpočítanie dane, vymedzený nekonkrétne (servisné práce, softvérové práce Slovenská pošta) bez podrobnejšej špecifikácie či kvantifikácie množstva dodaných služieb. Predmet zdaniteľného plnenia musí byť vo faktúre identifikovaný množstvom a druhom dodaného tovaru alebo rozsahom a druhom dodanej služby tak, aby ho bolo možné priamo na základe faktúry podradiť a identifikovať ako konkrétny predmet dane podľa § 2 ods. 1 písm. a/ až d/ zákona o DPH. Nejde pritom o formalizmus, ako namietal žalobca, ale o určitosť deklarovaného zdaniteľného plnenia, ktoré je esenciálnou náležitosťou faktúry. Už samotné nedostatky vo formálnom vyhotovení faktúry neumožňujú uplatniť právo na odpočítanie dane. Samotná materiálna existencia zdaniteľného plnenia bez faktúry so zákonnými náležitosťami nie je postačujúca pre odpočet DPH, ktorá zdieľa formálne prísnejší právny režim ako napr. daň z príjmov (viď rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3SžoKS/68/2006 zo dňa 13.10.2006).

4. V tejto súvislosti podľa krajského súdu neobstojí ani žalobná námietka, že špecifikáciu dodaných služieb je možné vyčítať nielen z formy faktúry, ale aj z príslušnej účtovnej a zmluvnej dokumentácie. Podľa správneho súdu rozsah a druh dodanej služby musí byť riadne špecifikovaný už priamo vo faktúre a nie je možné tento popis dodatočne špecifikovať ďalšími listinnými dôkazmi. Jedine v prípade, pokiaľ by samotná faktúra odkazovala na ďalší doklad, potom by bolo možné tento doklad chápať ako prílohu faktúry, napr. dodací list. V danom prípade však faktúra od dodávateľa Atlanta VR s. r. o. žiaden takýto odkaz neobsahovala a čo sa týka faktúry od DAHN STAV s. r. o., táto síce uvádzala objednávku a dodací list č. 06-017/2015, avšak tieto doklady žalobca v rámci celého daňového, či vyrubovacieho konania nepredložil.

5. Správny súd sa nestotožnil ani s námietkou žalobcu, že pokiaľ pre žalovaného bol takýto popis dodaných služieb neurčitý, mal sám v daňovom konaní zisťovať ďalšiu špecifikáciu týchto služieb. Uvedené tvrdenie žalobcu je v priamom rozpore s právnou úpravou odpočítania DPH, keď § 51 ods. 1 písm. a/ konkrétne uvádza, že uplatniť odpočítanie možno len vtedy, ak platiteľ má faktúru vyhotovenú podľa § 71, pričom táto faktúra sama musí obsahovať náležitosti uvedené v § 74. Ak teda táto faktúra tieto náležitosti neobsahuje, potom z nej nie je zrejmé, o dodanie akej služby v akom konkrétnom rozsahu došlo, a preto nie je možné ani stotožniť predmet tejto faktúry s dôkazmi, ktoré by predkladal na špecifikovanie dodanej služby žalobca. Nie je totiž zrejmé, či by tieto dôkazy sa skutočne týkali fakturovanej služby alebo nie, keď táto je vo faktúre neurčitá. (viď rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/1/2016 zo dňa 19.06.2018). Napriek tomu správca dane i žalovaný sa zaoberali tým, či došlo k splneniu aj materiálnej podmienky na odpočítanie dane, a teda či na základe dodávateľských faktúr reálne došlo k dodaniu služieb. Aj v tomto ohľade sa správny súd v plnom rozsahu stotožnil s názorom žalovaného, že táto skutočnosť nebola žalobcom preukázaná žiadnym z dôkazov, ktoré uvádzal žaloba v žalobe a ktoré podľa neho mali túto skutočnosť preukázať. Samotné dodávateľské faktúry a doklady o úhrade túto skutočnosť nepotvrdili. Pokiaľ by aj bližšie nešpecifikované služby uvedené na faktúrach boli žalobcovi dodané a tento by ich dodal svojim odberateľom, táto skutočnosť sama o sebe nepreukazuje, že tieto služby žalobcovi dodali práve jeho dodávateľa podľa dodávateľských faktúr a že týmto spoločnostiam ako platiteľom zaplatil žalobca DPH z ceny uvedených služieb a že mu na základe toho vzniklo právo odpočítať si DPH (viď rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžf/52/2010 zo dňa 21.09.2011).

6. Krajský súd ďalej dôvodil, že ani z vyjadrenia konateľov žalobcu na pojednávaní dňa 31.01.2017, ani z

písomných vyjadrení konateľov žalobcu zo dňa 26.05.2017 nevyplývalo, akým spôsobom došlo k dodaniu týchto služieb zo strany dodávateľov žalobcu. Naopak, tieto tvrdenia boli v rozpore s obsahom administratívneho spisu, keď R.. X. a R.. W. tvrdili, že služby od dodávateľa DAHN STAV s. r. o. boli fakturované odberateľom, pričom podľa zmluvy s týmto dodávateľom z 01.01.2014, naopak, tieto servisné služby na softvéri mali byť dodané pre potreby samotného žalobcu a priamo v sídle žalobcu pre potreby jeho call centra (nie call centra firmy GAMO a. s. Banská Bystrica). Tiež je v rozpore s touto zmluvou ich tvrdenie, že tieto práce neboli vykonávané na pracoviskách žalobcu. Pokiaľ žalobca tvrdil, že boli odsúhlasené akceptačné protokoly s odberateľmi, ktoré sú súčasťou odberateľských faktúr, krajský súd uviedol, že odberateľské faktúry, nie sú predmetom skúmania pri odpočítaní dane.

7. Ani čestné prehlásenie bývalého konateľa dodávateľa DAHN STAV s. r. o. G. M. nepreukázalo materiálne plnenie zo strany tohto dodávateľa, s poukazom na jeho svedeckú výpoveď zo dňa 17.02.2017, kde bol poučený ako svedok a ku ktorej sa žalobca nedostavil. Z tejto svedeckej výpovede vyplynulo, že sa k veci samej žiadnym spôsobom nevyjadril, ale vymienil si vyjadrenie len písomne, avšak ani písomne sa vôbec nevyjadril. Potom jeho čestné prehlásenie je potrebné vyhodnotiť ako nehodnoverný dôkaz a zároveň aj ako dôkaz bez výpovednej hodnoty, pretože je formulovaný len všeobecne, neodkazuje na žiadne konkrétne obchodné prípady, na žiadne konkrétne dátumy, ani na predmety jednotlivých plnení.

8. Reálne plnenia podľa dodávateľských faktúr podľa správneho súdu nedokázala ani výpoveď svedka R.. O.L. I., ako konateľa Atlanta VR s. r. o., pretože tento nevedel uviesť, aké zdaniteľné obchody vykonávala táto spoločnosť so žalobcom v roku 2015 a ďalej tvrdil, že fakturované plnenia nedodala sama, ale len subdodávateľsky, a to práve opätovne prostredníctvom DAHN STAV s. r. o. Bolo však preukázané, že DAHN STAV s. r. o. v roku 2014 a 2015 nemala žiadnych zamestnancov a samotné obchodovanie jej konateľ G. M. v tomto období žiadnym spôsobom nepotvrdil. Teda nebolo preukázané, že by Atlanta VR s. r. o. mohla dodať akúkoľvek službu prostredníctvom DAHN STAV s. r. o.

9. Dôkazy o tom, že žalobca fakturoval jednotlivé služby svojim odberateľom GAMO a. s., Banská Bystrica., GEMA, s. r. o a Ing. Marián Obžut Gema, s. r. o. správny súd vyhodnotil ako nepodstatné pri preukazovaní reálneho plnenia z dodávateľských faktúr, a preto ako dôkazy neslúžili ani zápisnice o miestnom zisťovaní o preverovaní týchto odberateľov žalobcu. Samotné dodanie služby odberateľom žalobcu, ktorý si nárokuje odpočítanie DPH z dodávateľských faktúr, nepreukazuje samotné dodanie tovaru z dodávateľských faktúr dodávateľom, s prihliadnutím na fakt, že z dodávateľských faktúr nebolo zrejmé, o aké konkrétne služby sa jednalo, a preto nebolo možné ani konštatovať, vzhľadom na neurčito vymedzený druh a rozsah fakturovaných služieb, bez personálneho zázemia vo firme DAHN STAV s. r. o. ako priameho dodávateľa i subdodávateľa zároveň, že by takto definované služby boli odobraté ďalšími odberateľmi.

10. Námietke žalobcu, že nie je možné neuznať odpočítanie dane len preto, že dodávateľ žalobcu DAHN STAV s. r. o. bol v čase daňovej kontroly nekontaktný bola podľa krajského súdu taktiež plne nedôvodná, pretože žalovaný a správca dane neodôvodňovali nesplnenie materiálnej podmienky na odpočítanie dane len touto skutočnosťou. Naopak, vykonali celý rad dôkazov vo vzťahu k dodávateľskej spoločnosti DAHN STAV s. r. o. a žiaden z týchto dôkazov nepotvrdil, že by došlo k dodaniu služby od tejto spoločnosti pre žalobcu. Nielenže DAHN STAV s. r. o. bol v čase výkonu daňovej kontroly nekontaktný, ale podľa zmluvy zo dňa 01.01.2014 mal žalobcovi poskytnúť vysoko odborné služby, napr. poskytovanie servisných služieb, softvérových nástrojov pre potreby call centra objednávateľa, atď., pričom z výpisu z obchodného registra na túto firmu vyplýva, že jej hlavným predmetom činnosti bola realizácia stavieb, nákladná cestná doprava, prenájom nehnuteľností, služby pri správe bytového a nebytového fondu, veľkoobchod a maloobchod a sprostredkovateľská činnosť, teda žiadne služby, ktoré uvedené v predmetnej zmluve. Pritom nebolo preukázané (ani tvrdené), že by dodávateľ DAHN STAV s. r. o. tieto služby pre žalobcu mal vykonať prostredníctvom subdodávateľa. Naopak, žalobca tvrdil, že služby mala vykonať firma DAHN STAV s. r. o. ako priamy dodávateľ alebo ako subdodávateľ pre firmu Atlanta VR. Pritom DAHN STAV už v roku 2014 a aj v roku 2015 nezamestnával žiadnych zamestnancov. Z uvedeného vyplynulo, že nemohla to byť firma DAHN STAV s. r. o., ktorá akékoľvek

služby reálne vykonávala v zdaňovacom období január 2015.

11. Ak teda správca dane pri preverovaní predložených dokladov daňového subjektu (faktúra, doklad o zaplatení faktúry) tieto dôkazy preukázateľne spochybní, ako tomu bolo v danom prípade, keď spochybnil reálnu možnosť dodať služby dodávateľom DAHN STAV s. r. o., aj ako subdodávateľom dodávateľa Atlanta VR s. r. o., potom prešlo dôkazné bremeno opätovne na daňový subjekt, ktorého zaťažilo opäť dôkazné bremeno, aby predložením ďalších dôkazov vyvrátil spochybnenie jeho pôvodných dôkazov. Žalobca však toto dôkazné bremeno neuniesol.

12. K poukazu žalobcu na rozsudky ESD C-80/11, C-354/03, C-353/03 a C-484/03 a rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/1/2010, krajský súd uviedol, že uvedená judikatúra sa vzťahuje na prípady, keď bolo uskutočnenie zdaniteľného plnenia preukázané a v dodávateľskej faktúre bolo plnenie riadne špecifikované, preto správny súd dospel k záveru, že žalobca v tomto smere neuniesol svoje dôkazné bremeno, teda nepredložil faktúru s formálnymi náležitosťami podľa § 74 ods. 1 písm. f/ zákona o DPH a nepreukázal existenciu predmetu zdaniteľného plnenia.

13. Aj námietku žalobcu, že úvahy žalovaného o tom, že subdodávateľské plnenie mohlo narúšať základy informačnej techniky, považované žalobcom za bezpredmetné a konšpiračné, pretože pokiaľ dodávatelia mali v predmete činnosti sprostredkovateľskú činnosť v oblasti služieb, umožňovalo im to sprostredkovať predmetné odborné služby prostredníctvom subdodávateľov, správny súd vyhodnotil ako nedôvodnú. Obaja dodávatelia mali podľa faktúr služby sami dodať, teda nie sprostredkovať ich dodanie, t. j. faktúry nezneli na služby sprostredkovania. Pokiaľ by si dodávateľ zvolil na realizáciu služby subdodávateľa, uvedené neznamena, že ide o sprostredkovanie služby, ale o realizáciu služby prostredníctvom tretej osoby. Vo vzťahu k dodávateľovi DAHN STAV s. r. o., podľa zmluvy zo dňa 01.01.2014 mala tieto služby vykonať sama. Podľa čl. 11 tejto zmluvy sa dohodli, že nesprístupnia ani neumožnia sprístupnenie dôverných informácií druhej strany akoukoľvek formou tretej strane. Žalobca netvrdil v priebehu správneho konania, že by mal dodávateľ svoj záväzok plniť prostredníctvom tretej osoby. Potom však dodávateľ mal dodať službu, ktorá bola mimo predmetu jeho podnikateľskej činnosti uvedenej v obchodnom registri. Vo vzťahu k dodávateľovi Atlanta VR s. r. o., tento si na zabezpečenie služby, v dodávateľskej faktúre nazvanej ako softvérové práce Slovenská pošta, objednal ako subdodávateľa práve firmu DAHN STAV s. r. o., ktorá nemala oprávnenie podľa obchodného registra na vykonávanie takejto činnosti.

14. O náhrade trov konania správny súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP a žalobcovi nepriznal právo na náhradu trov konania, lebo v konaní úspešný nebol.

II.

Kasačná sťažnosť a vyjadrenie ku kasačnej sťažnosti

15. Proti rozsudku krajského súdu podal riadne a včas kasačnú sťažnosť žalobca (ďalej aj „sťažovateľ“) podaním zo dňa 28.05.2019, v ktorom žiadal, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „kasačný súd“) napadnutý rozsudok správneho súdu zmenil tak, že rozsudok správneho súdu pre nesprávne právne posúdenie zruší, vec mu vráti na ďalšie konanie a žalobcovi prizná plnú náhradu trov konania a trov kasačného konania.

16. V dôvodoch sťažnosti sťažovateľ uviedol, že s právnym posúdením veci krajským súdom sa nestotožňuje, berúc do úvahy judikatúru Európskeho Súdneho dvora (rozsudky Halifax zo 07.12.10, C-285/09 bod 36., z 27.10.2011 Tanoarch, C-5014/10, bod. 50, z 03.03.2005, Fini H, C-32/03, Zb. s.I-1599, bod 32.; Kittel a Recolta Recycling, bod 54, rozsudky Fini H, body 33 a 34, z 29.03.2012, Véleclair, C-414/10, bod 32; Teleos plc. A spol. C-409/04; Vlaamse Oliemaatschapij NV C-499/10; rozsudok v spojených veciach Mahagében kft. A Pétér Dávid č. C-80/11 a C-142/11) a judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/32/2012 zo dňa 27.11.2012. Sťažovateľ vyjadril názor, že posúdenie veci krajským súdom považuje za všeobecné, neberúce do úvahy nižšie uvedené okolnosti prípadu:

1) Z administratívneho spisu je zrejmé, že daňová kontrola žalobcu na dani z pridanej hodnoty sa týkala zdaňovacieho obdobia január 2015 a správca dane preveroval u žalobcu splnenie podmienok odpočítania DPH z prijatých tovarov a služieb od dvoch dodávateľov - Dahn Stav s. r. o. a Atlanta VR, s. r. o. na základe týchto dodávateľských faktúr:

- od Dahn Stav s. r. o. - fa. d. 01/06-017/2015 zo dňa 30.01.2015, za servisné práce na sumu celkom 27 720,- EUR,

- od Atlanta VR s. r. o. - fa. č. A12015 zo dňa 22.01.2015, za softwarové práce Slovenská pošta, na sumu celkom 19 800,- EUR.

2)

2.1 Zo zápisnice č. 10018100412017 o ústnom pojednávaní zo dňa 31.01.2017 zástupcovia žalobcu - R.. Z. X. a R.. W. W. vo vzťahu k zdaniteľnému plneniu u dodávateľa Dahn Stav s. r. o. jednoznačne uviedli, že:

- Spoločnosť Dahn Stav s. r. o. si preverovali osobne, aj cez obchodný register, jej konateľa - G. M. poznali už dlhšie: komunikovali s ním osobne a telefonicky: spoluprácu s ním ukončili hneď ako kvôli nemu boli preverovaní DÚ Žilina;

- Ich odberatelia vedeli, že plnenie žalobca nevykonával vo vlastnej réžii, ale prostredníctvom subdodávateľov;

- Servisné práce týkajúce sa predmetnej faktúry sa týkali call centra pre spoločnosť Gamo Banská Bystrica a boli vykonané na základe Zmluvy č. 2014 zo dňa 01.01.2014, ktorá bola uzatvorená medzi dodávateľom Dahnstav s. r. o. a žalobcom, išlo o vzdialené prístupy: materiál v súvislosti so servisnými prácami nebol dodávaný, išlo len o práce, rozsah a kvalitu servisných prác si žalobca kontroloval odovzdaním a akceptáciou s odberateľmi.

Z uvedeného je zrejmé, že žalobca prostredníctvom výpovede svojich zástupcov vedel objasniť správcovi dane základné otázky týkajúce sa zdaniteľného plnenia z predmetnej faktúry vystavenej dodávateľom Dahn Stav s. r. o. Je zrejmé, že pamäťová stopa po viac ako 2 rokoch od uskutočnenia zdaniteľného plnenia je oslabená, ale zástupcovia žalobcu sa vedeli vyjadriť pomerne presne k základným otázkam spolupráce s dodávateľom Dahn Stav, s. r. o.

Taktiež žalobcovi nemožno uprieť, že dodávateľa Dahn Stav, s. r. o. preveroval spôsobom, ktorý je v obchodnom styku bežný a dostupný. V prípade uvedeného dodávateľa ho žalobca poznal osobne, preveril si ho v obchodnom registri, kde videl, že firma je „živá“, nie je v konkurze, ani v likvidácii. Žalobca tiež videl, že dodávateľ Dahn Stav, s. r. o. plní jeho objednávky u jeho odberateľov, kde si ich vždy prekontroloval. Nemal dôvod upodozrievať dodávateľa Dahn Stav, s. r. o. z účasti na podvode. V tom čase nebolo možné požadovať od žalobcu, aby vedel, či sa jeho dodávateľ zúčastňuje na nejakom podvode, pretože obchod „fungoval“. Akonáhle žalobca zistil, že bol jeho dodávateľ preverovaný správcou dane, spoluprácu s ním ukončil. Žalobca objasnil aj skutočnosť, že servisné práce súviseli so vzdialenými prístupmi. V tomto prípade je potrebné zdôrazniť, že výsledky zdaniteľného plnenia nie je možné preukázať v materiálnej podobe, ako je tomu napr. pri stavebných prácach, pri dodaní hmotného tovaru ... Výsledky zdaniteľného plnenia sú v tomto prípade na virtuálnej úrovni, na čo absolútne správca dane nebral ohľad. Okrem toho, na vykonanie takýchto prác sa vo všeobecnosti nevyžaduje nejaký väčší počet zamestnancov alebo vstupné materiály, prípadne nejaké náradie, nástroje. Výkon takejto práce môže zabezpečiť len jedna jediná osoba so znalosťou IT a s počítačom.

2.2 Z administratívneho spisu je zrejmé, že dňa 26.05.2017 žalobca a jeho splnomocnená zástupkyňa predložili správcovi dane písomné vyjadrenia a listiny, ktoré požadoval a týkali sa o. i. aj predmetného zdaňovacieho obdobia a to:

- písomné vyjadrenie žalobcu, že zdaniteľné plnenia od dodávateľa Dahn Stav boli prijaté na účely dosiahnutia zisku,

- dodávateľskú faktúru, ktorá bola spárovaná s príslušnou odberateľskou faktúrou,

- písomné vyjadrenie žalobcu o tom, že servisné práce dodávateľ nevykonával na pracoviskách žalobcu a jednalo sa o vzdialené prístupy,

- písomné vyjadrenie, že k dokumentácii preukazujúcej vykonanie fakturovaných servisných prác boli odsúhlasované akceptačné protokoly s odberateľom, ktoré sú súčasťou odberateľských faktúr.

Z uvedeného je zrejmé, že žalobca prostredníctvom svojich dodatočných písomných vyjadrení a listín ktoré sú v administratívnom spise, doplnil nedostatky vzniknuté na ústnom pojednávaní zo dňa 31.01.2017, ktoré vyplynuli len z toho, že si už presne nemohol pamätať obchody spreď viac ako 2 rokov. Odpovedal pomerne jasne na všetky otázky správcu dane a svoje tvrdenia doložil aj listinnými dôkazmi.

3)

3.1 Zo zápisnice č. 100181004/2017 o ústnom pojednávaní zo dňa 31.01.2017 zástupcovia žalobcu - R.. Z. X. a R.. W. W. vo vzťahu k zdaniteľnému plneniu u dodávateľa Atlanta VR s. r. o. jednoznačne uviedli, že:

- Spoločnosť Atlanta VR si preverovali osobne, aj cez obchodný register, videli ako vykonáva stavebnú činnosť, jej konateľa - R.. O. I. poznali osobne, spoznali ho cez stavebné práce, ktoré robil kolegovi, komunikovali s ním osobne a telefonicky;
- Ich odberatelia vedeli, že plnenie žalobca nevykonával vo vlastnej réžii, ale prostredníctvom subdodávateľov;
- V súvislosti so softwarovými prácami Slovenská pošta išlo len o služby, nie o dodávky materiálu;
- Rozsah a kvalitu vykonaných prác si kontrolovali len s odberateľom, nakoľko išlo len o čiastočné veci, ktoré si vie odkontrolovať len príjemca;
- Vykonanie prác preukazujú akceptačné protokoly pri odberateľských faktúrach.

Z uvedeného je zrejmé, že žalobca prostredníctvom výpovede svojich zástupcov vedel objasniť správcovi dane základné otázky týkajúce sa zdaniteľného plnenia predmetnej faktúry vystavenej dodávateľom Atlanta VR s. r. o. Je zrejmé, že pamäťová stopa po viac ako 2 rokoch od uskutočnenia zdaniteľného plnenia je oslabená, ale zástupcovia žalobcu sa vedeli vyjadriť pomerne presne k základným otázkam spolupráce s dodávateľom Atlanta VR s. r. o.

Taktiež žalobcovi nemožno uprieť, že dodávateľa Atlanta VR s. r. o. preveroval spôsobom, ktorý je v obchodnom styku bežný a dostupný. V prípade dodávateľa Atlanta VR s. r. o. ho žalobca poznal osobne, preveril si ho v obchodnom registri, kde videl že firma je „živá“, nie je v konkurze, ani v likvidácii. Žalobca tiež videl, že dodávateľ Atlanta VR s. r. o. plní jeho objednávky u jeho odberateľov, kde si ich vždy prekontroloval a prevzali ich jeho odberatelia. Nemal dôvod upodozrievať dodávateľa Atlanta VR s. r. o. z účasti na podvode. V tom čase nebolo možné požadovať od žalobcu, aby vedel, či sa jeho dodávateľ zúčastňuje na nejakom podvode, pretože obchod „fungoval“.

3.2 Z administratívneho spisu je zrejmé, že dňa 26.05.2017 žalobca a jeho splnomocnená zástupkyňa predložili správcovi dane písomné vyjadrenie a listiny, ktoré požadoval a týkali sa o. i. aj príslušného zdaňovacieho obdobia a to:

- Písomné vyjadrenie žalobcu, že zdaniteľné plnenia od dodávateľa Atlanta VR s. r. o. v boli prijaté na účely dosiahnutia zisku;
- Písomné vyjadrenie žalobcu, že softwarové práce Slovenská pošta vykonávané dodávateľom Atlanta VR s. r. o. predstavovali úpravu a doplnenie komunikačných rozhraní pre Slovenskú poštu;
- Písomné vyjadrenie žalobcu, že softwarové práce Slovenská pošta boli vykonávané dodávateľom Atlanta VR s. r. o. na základe zmlúv, ktoré žalobca odovzdal správcovi dane v súvislosti s vykonávanou kontrolou za rok 2014;
- Softwarové práce Slovenská pošta neboli vykonávané na pracovisku žalobcu.

Z uvedeného je zrejmé, že žalobca prostredníctvom svojich dodatočných písomných vyjadrení a listín, ktoré sú v administratívnom spise, doplnil nedostatky vzniknuté na ústnom pojednávaní zo dňa 31.01.2017, ktoré vyplynuli len z toho, že si už presne nemohol pamätať obchody spreď viac ako 2 rokov roka. Odpovedal pomerne jasne na všetky otázky správcu dane a svoje tvrdenia doložil aj listinnými dôkazmi.

4) Z administratívneho spisu je zrejmé, že správca dane ďalej vykonal preverenie zdaniteľných plnení prijatých od dodávateľov Dahn Stav s. r. o. a Atlanta VR, s. r. o. u odberateľov žalobcu - spoločnosti Gamo, a. s., Gema s. r. o. a Ing. Marián Obžut Gema. Zistenia sú podrobne uvedené v rozhodnutí správcu dane č. 101952084/2017 zo dňa 13.09.2017, na str. 23 až 29. Všetci odberatelia žalobcu potvrdili a podložili listinnými dôkazmi, že k dodaniu služieb a tovaru došlo, čím jednoznačne potvrdili

reálnosť obchodu. Napokon aj správca dane sám skonštatoval, že nespochybňuje reálnu dodávku tovarov a služieb u odberateľov.

5) Napriek tomu, že žalovaný disponoval dôkazmi získanými od odberateľov, ktorí podporili tvrdenia žalobcu o reálnosti zdaniteľného plnenia a nijakým spôsobom ho nespochybňovali, zameral sa žalovaný, ako aj Krajský súd v Žiline na dôkazy spočívajúce vo vyjadreniach a správaní sa konateľov obchodnej spol. Dahn Stav s. r. o., Atlanta VR s. r. o., ktoré vyhodnotil tak, že spochybňujú reálnosť zdaniteľného plnenia.

V tejto súvislosti žalobca poukázal na to, že vyjadrenia oboch konateľov dodávateľov žalobcu objektívne nemožno považovať za dostačujúce na to, aby bolo možné vytvoriť si jednoznačný záver, že reálne došlo k zdaniteľnému plneniu, ale zároveň, berúc do úvahy všetky ostatné dôkazy, nemožno ani jednoznačne prijať záver, že reálne nedošlo k zdaniteľnému plneniu a nárok na odpočet DPH nebol oprávnený.

Rovnako nemožno uzavrieť len na základe vyjadrení resp. nesúčinnosti oboch konateľov dodávateľov žalobcu (keď je zrejmé, že aj samotný správca dane, ako autorita zastupujúca štát, nemohol zabezpečiť ich kontaktnosť a súčinnosť), že žalobca si svoje právo na odpočet z dodávateľských faktúr uplatnil podvodne, resp. neprijal všetky opatrenia, ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode a neuznať mu tak príslušný odpočet DPH. Žalobca ukončil spoluprácu s dodávateľmi na konci roku 2015 a nebolo možno od neho rozumne požadovať, aby po 2 rokoch zabezpečil ich kontaktnosť a súčinnosť pre správca dane (aj keď sa o to žalobca tiež snažil, telefonicky aj osobne ich za týmto účelom kontaktoval). Tiež nebolo možno od neho rozumne požadovať, aby sa žalobca dostal k účtovnej evidencii týchto dodávateľov. Preto sa žalobca snažil oprávnenosť odpočtu preukazovať inými dostupnými dôkazmi (vyjadrenia oboch spoločníkov žalobcu, zmluvné a účtovné doklady žalobcu, vzorky letákov, reklamné materiály, svedecké výpovede odberateľov, samotné plnenie na výstupe...), ktoré sú súčasťou administratívneho spisu.

Napokon aj títo samotní konatelia dodávateľov žalobcu sa vyjadrili (aj keď len stručne), že všetky obchodné vzťahy so žalobcom boli vykonané, odovzdané, vyfakturované a uhradené. G. M. sa písomne vyjadril za dodávateľa Dahn Stav, s. r. o. vo svojom „Čestnom prehlásení“ zo dňa 09.03.2017 doručenom správcovi dane dňa 10.03.2017, evidovanom pod č. 229762/2017. Správca dane svojvoľne nezahrnul uvedené čestné prehlásenie medzi vykonané dôkazy, hoci sa týkalo nielen zdaňovacieho obdobia 1-12/2014, ale i zdaňovacieho obdobia 1-12/2015. Samotný p. G. M. sa zúčastnil len jedného ústneho pojednávania a to dňa 23.02.2017, ktorého predmetom boli vyjadrenia k zdaniteľným obchodom medzi spoločnosťami Dahn Stav, s. r. o. a žalobcom nielen za rok 2014, ale i za rok 2015. Obdobne aj pán R.. O. I. sa na ústnom pojednávaní dňa 06.04.2017 vyjadril za dodávateľa Atlanta VR, s. r. o., že spoločnosť Atlanta VR s. r. o. reálne uskutočnila fakturované obchody pre žalovaného.

6) Čo sa týka úvah žalovaného, že dodávateľa žalobcu mali vykonávať také činnosti, na ktoré nemali oprávnenie a tiež spôsobom, ktorý by narušal základy informačnej bezpečnosti, žalobca už nechce duplikovať svoje tvrdenia a odkazuje na bod 4. predmetnej správnej žaloby zo dňa 14.06.2018. Pričom považuje za potrebné dodať, že samotní dodávateľa žalobcu mohli dodať služby uvedené na predmetných faktúrach subdodávateľsky, teda prostredníctvom tretích osôb, čo nie je protizákonné a ani neštandardné a žalobca takúto skutočnosť ani nevyučoval.

7) Čo sa týka úvah žalovaného ohľadom formálneho predpokladu odpočtu DPH (formálne náležitosti faktúry) žalobca už nechce duplikovať svoje tvrdenia a odkazuje na bod 2. predmetnej správnej žaloby zo dňa 14.06.2018. Pričom je ešte potrebné dodať, že aj v napadnutom rozsudku Krajský súd v Žiline konštatuje, že správca dane sa napriek formálnym nedostatkom predmetných faktúr zaoberal skutočnosťou, či na základe nich došlo k dodaniu služieb (materiálna podmienka odpočítania dane s pridanej hodnoty). Z uvedeného je zrejmé, že ak by správca dane neakceptoval doplnenie formálnych nedostatkov faktúr v samotnom daňovom a vyrubovacom konaní, nebol by sa už ďalej zaoberal reálnosťou zdaniteľného plnenia. Nakoniec správca dane v samotnom daňovom a vyrubovacom konaní ani nevyčítal daňovému subjektu formálne nedostatky predmetných faktúr.

8) Sťažovateľ má za to, že žalovaný, ako aj správca dane pri výkone daňovej kontroly, ako aj vo

vyrubovacom konaní nevyhodnotili správne všetky dôkazy a zistené skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie oprávnenosti odpočtu DPH, neprihľadli na vyššie uvedené konkrétne skutočnosti tohto prípadu a iba memorovali a kopírovali svoje závery z iných prípadov ohľadom oprávnenosti odpočtu DPH. Tiež máme za to, že žalobca si v tomto konkrétnom prípade splnil svoju povinnosť a preukázal, že nárok na odpočet DPH si uplatňuje odôvodnene, za zákonom stanovených podmienok a tak uniesol svoje dôkazné bremeno.

9) Pochybnosti, na ktoré poukazuje Krajský súd v Žiline by museli byť podľa sťažovateľa na takej úrovni, aby boli dôvodné, rozumné, teda nemali by to byť akékoľvek nezrovnalosti v dokazovaní (napr. ak si niekto pre odstup času nepamätá určité skutočnosti, alebo ak je svedok nekontaktný a neposkytuje správcovi dane súčinnosť). Jednoznačne by to museli byť také rozumné a dôvodné pochybnosti, pre existenciu ktorých by nebolo možné spoľahlivo uznať žalobcovi odpočet DPH. Ak by aj nastal takýto stav, teda že existujú takéto dôvodné pochybnosti, nastala by otázka možnosti ich odstránenia inými dostupnými dôkazmi, čo v tomto prípade žalobca tiež uniesol, pretože administratívny spis disponuje dostatkom takýchto iných dôkazov.

17. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

III.

Konanie na kasačnom súde

18. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP) po tom, čo zistil, že kasačná sťažnosť bola podaná riadne a včas (§ 443 SSP a § 444 SSP), oprávnenou osobou na jej podanie (ustanovenie § 442 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je prípustná (§ 439 SSP), má predpísané náležitosti (§ 445 ods. 1 SSP a § 57 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok z dôvodov a v rozsahu uvedenom v podanej kasačnej sťažnosti (§ 440 SSP, § 441 SSP a § 453 SSP), kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 137 ods. 2 a 3 SSP).

19. V procese posudzovania zákonnosti napadnutého rozsudku správneho súdu kasačný súd vychádzal zo skutkových zistení vyplývajúcich zo spisového materiálu krajského súdu, súčasťou ktorého tvoril administratívny spis žalovaného správneho orgánu, na ktoré poukázal už krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku, z ktorých dôvodov ich najvyšší súd neopakuje a súčasne na ne poukazuje.

20. Kasačný súd dáva do pozornosti, že správny súd nie je súdom skutkovým. Jeho úlohou pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu podľa tretej časti Správneho súdneho poriadku (§ 177 a nasl. SSP) je posudzovať, či správny orgán 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. Správny súd vychádza zo skutkového stavu zisteného orgánom verejnej správy, ak tento zákon neustanovuje inak. Správny súd môže vykonať dôkazy nevyhnutné na preskúmanie zákonnosti napadnutého rozhodnutia alebo opatrenia alebo na rozhodnutie vo veci (§ 119 SSP). Na rozhodnutie správneho súdu je rozhodujúci stav v čase právoplatnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy alebo v čase vydania opatrenia orgánu verejnej správy (§ 135 ods. 1 SSP). Správny súd pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu v konkrétnej veci sa zásadne obmedzí na otázku, či vykonané dôkazy, z ktorých správny orgán vychádzal, nie sú pochybné najmä s ohľadom na prameň, z ktorých pochádzajú, alebo pre porušenie niektorej procesnej zásady správneho konania, a ďalej na otázku, či vykonané dôkazy logicky robia vôbec možným skutkový záver, ku ktorému správny orgán dospel. Správny súd pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu posudzuje, či správny orgán aplikoval na predmetnú právnu vec relevantný právny predpis. Zákonnosť postupu správny súd skúma na základe rovnakých kritérií ako zákonnosť rozhodnutí.

21. Kasačný súd zistil, že krajský súd v danej veci v procese súdneho prieskumu zákonnosti napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu náležite postupoval v súlade s procesnými pravidlami zákonodarcom nastolenými v druhej časti prvej hlavy a v tretej časti prvej hlavy Správneho súdneho poriadku, keď súdny prieskum zákonnosti rozhodnutia žalovaného správneho orgánu, napadnutého žalobou, vykonal náležite v zmysle platnej právnej úpravy zákona o DPH, v spojení s právnou úpravou ustanovenou v daňovom poriadku a svoju právnu úvahu, na základe ktorej svoj právny záver ustálil a náležite odôvodnil.

22. Najvyšší súd po vykonaní súdneho prieskumu napadnutého rozhodnutia žalovaného v spojení s prvostupňovým správnym rozhodnutím a konaní im predchádzajúcich pri aplikácii zákonnej úpravy uvedených právnych predpisov postupom podľa SSP dospel k zhodnému záveru ako krajský súd o nedôvodnosti žaloby. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti žalobcu vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu, s námietkami žalobcu uvedenými v kasačnej sťažnosti a s prihliadnutím na § 461 SSP dospel k záveru, že v zásade 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 krajského súdu, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku. Kasačný súd na zdôraznenie správnosti a zákonnosti rozsudku správneho súdu uvádza nasledovné:

23. Skutočnosti, ktorými sťažovateľ v kasačnej sťažnosti spochybňuje predmetné rozhodnutie krajského súdu boli temer totožné so žalobnými námietkami (okrem bodu 2.1 kasačnej sťažnosti), ktoré sťažovateľ namietal už v konaní pred správnym súdom, a s ktorými sa krajský súd náležite vysporiadal. Kasačný súd zistil, že kasačná sťažnosť sťažovateľa neobsahuje žiadne právne relevantné tvrdenia, či dôkazy, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

24. K námietke sťažovateľa obsiahnutej v bode 2.1 kasačnej sťažnosti, týkajúca sa preverovania dodávateľov žalobcu, kasačný súd uvádza, že v žalobe žalobca neuviedol žiadne skutočnosti týkajúce sa preverovania dodávateľov, uvedená skutočnosť preto nespadála do okruhu skutočností posudzovaných správnym súdom, preto s poukazom na § 441 SSP ju nemožno posudzovať ani v konaní pred kasačným súdom.

25. K námietke sťažovateľa, ktorý poukazoval na nesprávne právne posúdenie veci, vo veci posúdenia dôkazného bremena a splnenia zákonných podmienok na odpočet DPH, sa kasačný súd plne stotožnil s argumentáciou správneho súdu obsiahnutou v bodoch 12 až 19 napadnutého rozsudku.

26. Zistiť alebo preveriť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov je účelom daňovej kontroly (§ 44 ods. 1 veta prvá daňového poriadku). Daňová kontrola teda slúži na získanie a zhromaždenie dôkazného podkladu pre následné rozhodnutie správcu dane vydané vo vyrubovacom konaní. Z tohto pohľadu je daňová kontrola jedným z najvýznamnejších nástrojov v podmienkach správy daní. Daňová kontrola predstavuje verejnomocenský zásah do individuálnej sféry daňového subjektu, ktorý v konečnom dôsledku najčastejšie smeruje k dorubovaniu daní a sekundárne k ukladaniu sankcií. V tejto súvislosti kasačný súd tiež upriamuje pozornosť na závery obsiahnuté v rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR sp. zn. III.ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, na ktoré už poukázal správny súd v odseku 17 napadnutého rozsudku.

27. Správca dane viedol dokazovanie s cieľom preveriť reálnosť obchodov deklarovaných faktúrami, snažil sa úplne a presne zistiť skutkový stav veci tým, že si zaobstaral pri výkone daňovej kontroly nevyhnutné podklady a dôkazy, vypočul svedkov navrhnutých daňovým subjektom. Správca dane nevykonával iba formálnu kontrolu dokladov, ale zameral sa predovšetkým na vecné plnenie, a to vo všetkých vzájomných súvislostiach.

28. Dôvodom neuznania odpočítania dane v danom prípade bolo, že žalobca porušil § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a/ v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH tým, že si uplatnil právo na odpočítanie dane z faktúry č. 01/06-017/2015 z 30.01.2015 od dodávateľa DAHN STAV s. r. o. a z faktúry č. A12015 z 22.01.2015 od dodávateľa Atlanta VR s. r. o., v celkovej sume 6 920,- EUR, za dodanie servisných a softwarových prác. Žalobca nepreukázal, že fakturované plnenia boli reálne uskutočnené dodávateľmi uvedenými na predmetných faktúrach, ktoré navyše nespĺňali náležitosti podľa § 74 ods. 1 písm. f/ zákona o DPH, keď neobsahovali množstvo a druh dodanej služby. Správca dane v priebehu daňovej kontroly preveroval uskutočnenie zdaniteľných plnení nie len z formálnej stránky, ale preveroval tiež, či boli zdaniteľné obchody reálne uskutočnené, a to aj oboznámením sa s výpoveďami osôb, ktoré za dodávateľov vystupovali (G. M. - DAHN STAV s. r. o., R. O. I. - Atlanta VR s. r. o.) a so zisteniami iného správcu dane v súvislosti s uskutočnením daňovej kontroly na DPH u dodávateľa Atlanta VR s. r. o., pričom z administratívneho spisu je zrejmé, že podstatné okolnosti správca dane preveroval aj dožiadaniami č. 104090813/2016 z 12.10.2016 a č. 100065721/2017 z 13.01.2017, stanovením lehôt žalobcovi (do 03.03.2017) a konateľom dotknutých dodávateľov na vyjadrenie a predloženie dokladov (do 10.03.2017 a do 19.04.2017) a výzvou č. 100517210/2017 zo dňa 23.03.2017. Na splnenie zákonných podmienok pre uznanie daňového výdavku a následne určenie správnej výšky základu dane nepostačuje deklarovanie prijatia dodávky tovaru alebo služby zo strany daňového subjektu predložením daňového dokladu - faktúry, ani ak by bola vyhotovená podľa § 71 zákona o DPH, pretože formálne doklady nepreukazujú reálnu existenciu zdaniteľného plnenia od konkrétneho dodávateľa. Tvrdenie sťažovateľa o oslabení jeho pamäťovej stopy v procese dokazovania, po viac ako 2 rokoch od uskutočnenia zdaniteľného plnenia, považuje kasačný súd za irelevantné.

29. Kasačný súd poukazuje aj na nález Ústavného súdu SR sp. zn. I.ÚS 241/07-44 zo dňa 18. septembra 2018, podľa ktorého 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.

30. Kasačný súd po oboznámení sa s obsahom administratívneho spisu konštatuje, že skutkové závery žalovaného v preskúmanom rozhodnutí obsiahnuté v bode 15 a 16 rozsudku krajského súdu a závery dokazovania správnych orgánov premietnuté do dôvodov rozhodnutia žalovaného, vychádzajú z obsahu administratívneho spisu. Pokiaľ sa krajský súd v napadnutom rozsudku stotožnil so skutkovým zistením žalovaného a jeho právnym posúdením veci, kasačný súd sa plne stotožňuje so záverom a názorom správneho súdu v otázke neunesenia dôkazného bremena žalobcom (sťažovateľom), keď krajský súd správne posúdil listinné dôkazy predložené žalobcom, ktoré v kontexte vykonaných dôkazov nepreukázali nárok žalobcu na odpočet DPH. Krajský súd napadnutý rozsudok riadne odôvodnil, pričom v bodoch 15 a 16 uvedeného odôvodnenia sú aj odpovede na námietky žalobcu obsiahnuté v bodoch 2.2, 3.1, 3.2, 4 a 5 kasačnej sťažnosti, týkajúce sa právneho posúdenia procesu dokazovania žalovaného správny súdom.

31. Ku konštatovaniu žalobcu v bode 6 kasačnej sťažnosti, že nechce duplikovať svoje tvrdenia s poukazom na bod 4 svojej žaloby, kasačný súd zdôrazňuje, že podľa § 440 ods. 2 SSP dôvody kasačnej sťažnosti nemožno vymedziť tak, že sťažovateľ poukáže na svoje podania pred kasačným súdom, ale dôvod je potrebné vymedziť tak, že sťažovateľ uvedie právne posúdenie, ktoré pokladá za nesprávne a uvedie v čom spočíva namietaná nesprávnosť.

32. Sťažovateľ má povinnosť presne vymedziť dôvody kasačnej sťažnosti, aby spĺňali kvalitatívne požiadavky kladené zákonom. Tento možno na prvý pohľad príliš formálny príkaz nie je samoučelný, ale je vyjadrením toho, že kasačný súd sa má v zmysle zákonnej úpravy vo svojich rozhodnutiach zaoberať dôvodmi, ktoré má povinnosť konkrétne uviesť právny zástupca, ktorý je na to kvalifikovaný svojím vzdelaním a profesiou, a nie dôvody prípustnosti a dôvodnosti kasačnej sťažnosti ako mimoriadneho

opravného prostriedku, sám vyhľadávať. (Baricová, J., Fečík, M., Števec, M., Filová, A. a kol.: Správny súdny poriadok. Komentár. Bratislava: C. H. Beck, 2018, s. 1622).

33. Keďže kasačná sťažnosť má slúžiť predovšetkým na nápravu výnimočných najzávažnejších procesných pochybení, t. j. zmatečných rozhodnutí a riešenie otázok zásadného právneho významu a zjednocovanie judikatúry so svojim nezameniteľným vplyvom na posilňovanie princípu právnej istoty, z tohto hľadiska nie je prípustné, aby sťažovateľ, povinne zastúpený kvalifikovaným právnym zástupcom, poukázal v kasačnej sťažnosti na svoje podania pred krajským súdom, ale musí v sťažnostných bodoch v prvom rade odôvodniť prípustnosť kasačnej sťažnosti tak, aby kasačný súd mal základ pre svoje rozhodnutie o tom, či kasačná sťažnosť je spôsobilá vyvolať ten procesný následok, že ju kasačný súd vecne prejedná. (Baricová, J., Fečík, M., Števec, M., Filová, A. a kol.: Správny súdny poriadok. Komentár. Bratislava: C. H. Beck, 2018, s. 1622, 1623).

34. Z ustálenej konštantnej rozhodovacej činnosti Najvyššieho súdu Slovenskej republiky možno vyvodit' právny názor, že dôkazné bremeno preukazovania nároku na odpočet DPH je na daňovom subjekte a na príslušný daňový orgán sa môže preniesť iba výkon tých dôkazov, ktorý daňový subjekt objektívne nemôže zabezpečiť (predložiť), pričom tento postup nezabavuje daňový subjekt povinnosti označiť na podporu svojich tvrdení dôkazy, resp. navrhovať vykonanie dôkazov, ktorých vykonanie resp. zabezpečenie môže byť výlučne len v kompetencii príslušného správneho orgánu.

35. V súvislosti s rozhodnutím Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/32/2012 a konaniami Súdneho dvora EÚ č. C-285/09, C-504/10, C-414/10, C-409/04, C-499/10, C-80/11 a C-142/11, na ktoré sťažovateľ poukazoval, bez konkretizácie v nich uvedených právnych názorov, ktoré by mali byť v jeho prospech, kasačný súd zdôrazňuje, že nie je jeho úlohou, ani nebolo úlohou správneho súdu, vyhľadávať právne závery podporujúce argumentáciu žalobcu v súdnom konaní. Napriek uvedenému však kasačný súd poukazuje na právne závery pripomínajúce v uvedených rozhodnutiach, že boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľ uznaný a podporovaný smernicou 2006/112 (pozri najmä rozsudky Halifax zo 7. decembra 2010, R, C-285/09, bod 36, ako aj z 27. októbra 2011 Tanoarch, C-504/10, bod 50). V tejto súvislosti súdny dvor už rozhodol, že osoby podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovolávať noriem práva Únie (pozri najmä rozsudok z 3. marca 2005, Fini H, C-32/03, Zb.s.I-1599, bod 32; Halifax a i., ako aj Kittel a Recolta Recycling, bod 54). Z tohto dôvodu prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa s ohľadom na objektívne okolnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne (pozri v tomto zmysle rozsudky Fini H, body 33 a 34; Kittel a Recolta Recycling, ako aj z 29. marca 2012, Véleclair, C-414/10, bod 32). 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). Určenie opatrení, ktoré možno v tom ktorom prípade požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu závisí predovšetkým od okolností toho ktorého prípadu vo veci samej (rozsudok ESD v spojených veciach Mahagében kft, a Pétér Dávid č. C-80/11 a C-142/11) (bližšie v rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/32/2012 zo dňa 27.11.2012).

36. Kasačný súd v súlade so závermi uvedenými v rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/32/2012 zo dňa 27.11.2012, zdôrazňuje, že: „vzhľadom na skutočnosť spochybnenia existencie tovaru, a teda reálnosti na všetkých stupňoch obchodného reťazca deklarovaných zdaniteľných plnení, sa javí dôkazné bremeno zaťažujúce žalobcu, spočívajúce len v predložení zákonom požadovaných formálne vyhotovených daňových dokladov, ako nedostatočné. Bolo potrebné, aby sám žalobca preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia a starostlivosť vyplývajúcu z rizika podnikateľskej zodpovednosti za dosahovanie účelu jeho hospodárskej činnosti, aby zabránil tomu, že sa ocitne v kolotoči fiktívnych zdaniteľných plnení zneužívajúcim právo poskytované zásadou neutrality DPH. Vzhľadom na okolnosti tohto prípadu, neobstojí žalobcovo jednoduché spoliehanie sa na zásadu

neutrality dane z pridanej hodnoty a tvrdenie o nemožnosti ovplyvniť dodržiavanie administratívnych povinností a zákonných postupov zo strany daňových subjektov zúčastnených v obchodnom reťazci zdaniteľných plnení predchádzajúcich alebo nasledujúcich po kontrolovanom zdaniteľnom obchode“.

37. Vo vzťahu k dôvodu kasačnej sťažnosti, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (kasačný dôvod podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP) musí kasačný súd s prihliadnutím na zásadu kontinuálneho výkonu štátnej moci (čl. 1 ods. 1 veta prvá Ústavy Slovenskej republiky) zdôrazniť, že doterajšia ustálená judikatúra Najvyššieho súdu Slovenskej republiky chápe takto sformulovaný sťažnostný dôvod zakotvený v § 440 ods. 1 písm. g/ SSP vo vzťahu k meritu prejednávanej veci, t. j. na prvom mieste ako nesprávnu aplikáciu právnej normy (hypotéza ako právny skutkový stav a dispozícia) na riadne zistený faktický skutkový stav vyplývajúci z merita veci, na druhom mieste ako nesprávny výber ustanovenia a v neposlednom rade ako nesprávny výber právneho predpisu. Nesprávnym právnym posúdením veci je omyl súdu pri aplikácii práva na zistený skutkový stav. O nesprávnu aplikáciu právnych predpisov ide vtedy, ak súd nepoužil správny právny predpis, alebo ak síce aplikoval správny právny predpis, nesprávne ho ale interpretoval, alebo ak zo správnych skutkových záverov vyvodil nesprávne právne závery. Právnym posúdením veci je analytická činnosť súdu, pri ktorej zo skutkových zistení vyvodzuje čiastkové právne závery a spätnou aplikáciou vybranej právnej normy preveruje úplnosť a riadnosť fakticky zisteného skutkového stavu. Toto je základným poslaním správneho súdu pri prieskume zákonnosti rozhodnutí orgánov verejnej správy, pričom nielen situácia „res iudicata“ tvorí rozhodovaciu prekážku ale aj ustálená rozhodovacia prax kasačného súdu ako relevantný precedens v súlade s čl. 1 ods. 1 veta prvá Ústavy Slovenskej republiky vytvára zákonodarcom akceptovanú rozhodovaciu prekážku.

38. V nadväznosti na uvedené kasačný súd konštatuje, že v aplikačnom postupe krajského súdu pri rozhodovaní nezistil nedostatky právneho posúdenia veci.

39. Na základe uvedeného dospel kasačný súd k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná, preto ju postupom podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

40. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd aplikujúc ust. § 467 ods. 1 SSP v spojení s § 167 ods. 1 SSP a contrario, keď žalobcoví, ktorý nemal v kasačnom konaní úspech, nepriznal právo na náhradu trov kasačného konania.

Poučenie:

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