

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 4Sžfk/10/2018
Identifikačné číslo spisu: 6016201017
Dátum vydania rozhodnutia: 05.02.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Zemková
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:6016201017.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Zemkovej PhD. a zo sudcov JUDr. Nory Halmovej a JUDr. Petry Príbelskej PhD. v právnej veci žalobkyne: Mgr. Andrea Paveleková, METIS language school, Bottova 4, Rimavská Sobota, IČO: 40 727 220, právne zastúpená: JUDr. Eugen Kostovčík, advokát, Gelnická 33, Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného č. 103998493/2016 zo dňa 28. septembra 2016, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 24S/141/2016-39 zo dňa 27. apríla 2017, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 24S/141/2016-39 zo dňa 27. apríla 2017 z a m i e t a.

Kasačnému sťažovateľovi právo na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a.

Odôvodnenie

1.

1.1 Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Banskej Bystrici podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 103998493/2016 zo dňa 28.09.2016, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica, pobočka Žiar nad Hronom (ďalej len „správca dane“) č. 103416335/2016 z 28.06.2016, ktorým podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (ďalej len „daňový poriadok“) určil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2013 v sume 16.810,88 € z dodávateľských faktúr vystavených od dodávateľskej spoločnosti TS System, s.r.o. (č. faktúr 13DF103-13DF113) za dodanie tovaru a stavebných prác. O trovách konania rozhodol krajský súd tak, že žalobkyni ich náhradu nepriznal.

1.2 Krajský súd z obsahu administratívneho spisu žalovaného a správcu dane zistil, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2013 na základe Oznámenia o daňovej kontrole zo dňa 28.01.2014. Na základe zistení daňovej kontroly

vypracoval Protokol č. 9615401/5/4994730/2014/Zlík zo dňa 11.11.2014 spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam daňovej kontroly. Daňový subjekt podal písomné vyjadrenie k zisteniam uvedeným v protokole dňa 14.12.2014.

1.3 Rozhodnutím č. 235260/2015 zo dňa 07.04.2015 správca dane určil daňovému subjektu rozdiel dane v sume 16.810,88 €, ktoré žalovaný rozhodnutím č. 1077186/2015 zo dňa 02.07.2015 zrušil a vec vrátil prvostupňovému orgánu verejnej správy na ďalšie konanie a rozhodnutie z dôvodu, že správca dane nevyhodnotil všetky skutočnosti zistené jednotlivými dožiadaniami v súlade so zásadou voľného hodnotenia dôkazov. V rámci vyrubovacieho konania správca dane požiadal o medzinárodnú výmenu informácií vo vzťahu k obchodnej spoločnosti Aratia s.r.o. so sídlom v Českej republike, následne so žalobcom prerokoval priebeh a výsledky vyrubovacieho konania.

1.4 Rozhodnutím č. 103416335/2016 zo dňa 28.06.2016 správca dane nepriznal žalobkyni (ďalej aj „žalobca“) uplatnené odpočítanie DPH za zdaňovacie obdobie november 2013 v celkovej sume 16.838,13 € od dodávateľa TS System, s.r.o. z dôvodu porušenia ust. § 49 ods. 2 v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty („ďalej len „zákon o DPH“), keďže dospel k záveru, že materiál, tovar a služby nedodal platiteľ uvedený na predložených faktúrach. Podľa správcu dane predloženými faktúrami boli deklarované iba formálne vytvorené fakturačné toky cez prepojené spoločnosti zúčastnené v reťazci obchodníkov a ústne alebo písomné potvrdenie zástupcov jednotlivých daňových subjektov o reálnosti obchodu správca dane nepovažoval za hodnoverný a dostatočný dôkaz. Správca dane v rozhodnutí konštatoval, že žalobca uzavrel zmluvu o dielo so spoločnosťou TS System, s.r.o., predmetom ktorej bolo „uskutočnenie stavebných prác podľa projektu AMETIST - rekonštrukcie, prestavba a modernizácia rekreačnej chaty na nízkokapacitné ubytovacie zariadenie v Kokave na Línii - Háj“. Spoločnosť TS System, s.r.o. nemala dostatočné technické, materiálne a personálne vybavenie na realizáciu zákazky, preto stavebné práce a dodanie vnútorného zariadenia chaty zabezpečila prostredníctvom subdodávateľa - spoločnosti Forest-Global, s.r.o. Nakoľko ani Forest Global, s.r.o. nemal technické, materiálne a personálne vybavenie na realizáciu uvedenej zákazky, práce dodal subdodávateľ CH Invest Trade Slovakia, s.r.o., ktorý taktiež nemal dostatočné technické, materiálne a personálne vybavenie na jej realizáciu, preto práce a materiál boli dodané prostredníctvom rôznych subdodávateľov. K reálnej existencii spoločnosti CH Invest Trade Slovakia, s.r.o. ako právnickej osobe vznikli pochybnosti zo strany správcu dane, keďže sídlo spoločnosti bolo zriadené bez súhlasu majiteľa nehnuteľnosti, predmetná nehnuteľnosť je prázdna, zdemolovaná a chátrajúca budova, v ktorej nie je možné vykonávať akúkoľvek činnosť. Správca dane taktiež poukázal na rozpory ohľadom realizácie prepravy tovarov a na charakter predložených faktúr. Správca dane mal tak preukázané, že plnenie, ktoré bolo deklarované podloženými faktúrami, nebolo uskutočnené danými dodávateľmi a že odpočítanie DPH z faktúr za modernizáciu a rekonštrukciu chaty v Kokave nad Rimavicou bolo zneužitím práva pre účely získania výhody platiteľmi DPH s cieľom poškodiť štátny rozpočet a získať vyplatenie nadmerného odpočtu.

1.5 Proti rozhodnutiu správcu dane podal v zákonnej lehote žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný napadnutým rozhodnutím tak, že podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku rozhodnutie prvostupňového orgánu potvrdil.

1.6 Krajský súd preskúmal napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie správcu dane a postup, ktorý ich vydaniu predchádzal, pričom rozsah súdneho prieskumu bol stanovený dôvodmi nezákonnosti uplatnenými v žalobe.

1.7 K námietke žalobcu, že žalovaný v napadnutom rozhodnutí nedal presvedčivú odpoveď ani na jednu právne a skutkovo relevantnú ťažiskovú otázku uvedenú v odvolaní žalobcu a s jeho námietkami sa vysporiadal len formálne, pričom množstvo jeho záverov je nezrozumiteľných, krajský súd uviedol, že žalobca neuviedol v konkrétnostiach, v čom vidí nezrozumiteľnosť argumentácie žalovaného, prípadne nesprávnosť tejto argumentácie. Takto všeobecne formulovaná námietka nemôže mať za následok nezákonnosť napadnutého rozhodnutia.

1.8 K žalobnej námietke, týkajúcej sa záveru žalovaného, že žalobca nepreukázal dodanie tovaru od dodávateľa uvedeného vo faktúre je záverom popierajúcim pravidlá formálnej a právnej logiky, najmä vo vzťahu k zistenej reálnej existencii tovaru a služieb, ktoré boli predmetom zmluvného vzťahu žalobcu a jej dodávateľa (TS System s.r.o.), krajský súd uviedol, že samotná existencia tovaru, zistená správcom dane pri ohliadke na mieste samom, nie je sama o sebe dôkazom, že tovar dodal dodávateľ uvedený na faktúre, z ktorej si žalobca uplatňuje nárok na vyplatenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty. Daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru (§ 19 ods. 1 prvá veta zákona o DPH), resp. dodania služby (§ 19 ods. 2 cit. zákona), platiteľ dane z pridanej hodnoty je vždy povinný preukázať vznik daňovej povinnosti, a teda je povinný preukázať dodanie tovaru, resp. služby. Krajský súd mal za to, že uvedená povinnosť platí pre platcov dane z pridanej hodnoty, o to viac, ak si uplatňujú nárok na vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty. Krajský súd uviedol, že správca dane pri preskúmaní uplatneného nároku na nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty nevykonáva dokazovanie, kto skutočne tovar (služby) dodal, ale podstatnou skutočnosťou pre jeho právne závery je zisťovanie, či nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty vznikol, a teda, či tovar, ktorého existencia bola zistená, dodal dodávateľ uvedený na faktúre, z ktorej si daňový subjekt uplatňuje nárok na vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty. Krajský súd mal za to, že ak žalovaný a správca dane dospeli k záveru, že žalobca nepreukázal dodanie tovaru svojim dodávateľom, tento záver nie je a nemusí byť záverom popierajúcim pravidlá formálnej a právnej logiky, ani pre prípad zistenia existencie tovaru, tak ako to bolo zistené v preskúmvanej veci.

1.9 Krajský súd v odôvodnení rozsudku ďalej uviedol, že v obchodnej veci išlo o rekonštrukciu, prestavbu a modernizáciu rekreačnej chaty na nízkokapacitné ubytovacie zariadenie, preto z charakteru obchodného vzťahu je zrejmé, že materiál a zariadenie na takúto rekonštrukciu musel byť na miesto prepravený, nainštalovaný a odovzdaný, museli byť vykonané stavebné práce. Podľa názoru krajského súdu uvedené postupy nevyhnutne umožňujú, aby daňový subjekt disponoval množstvom ďalších dôkazov preukazujúcich jeho tvrdenie, že tovar, služby a práce boli vykonané subjektom uvedeným na faktúre, z ktorých si uplatňuje nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty. Ak takéto dôkazy žalobca v daňovom konaní nepredložil, neunesol dôkazné bremeno v zmysle § 24 ods.1 daňového poriadku tak, aby jeho tvrdenie bolo možné náležitým spôsobom v daňovom konaní verifikovať.

1.10 Krajský súd uviedol, že v nadväznosti na kontrolné zistenie správcu dane, že daňový subjekt nepreukázal skutočnosť, že materiál, tovar a služby nedodal platiteľ uvedený na predložených faktúrach (TS System s.r.o.), správca dane zameral svoju kontrolnú činnosť na reťazec dodávateľov, resp. subdodávateľov a vykonal v tomto smere rozsiahle dokazovanie. Podľa názoru krajského súdu však nemožno konštatovať, že správca dane a žalovaný predložené dôkazy spochybnili len na základe skutkových zistení v reťazci dodávateľov, resp. na základe skutkových zistení, ktoré sa netýkali dodávky tovaru medzi žalobcom a jej dodávateľom (TS System s.r.o.), keďže žalovaný a správca dane svoje rozhodnutia založili na konštatovaní, že žalobca nepreukázal, že tovar a služby mu boli dodané dodávateľom uvedeným na faktúre.

1.11 K námietke žalobcu, že žalovaný vecnú, časovú a cenovú súvislosť faktúr vystavených v reťazci dodávateľov a logickú previazanosť reťazca dôkazov pri existencii materiálneho plnenia vyhodnotil v rozpore s ustanovením § 3 ods. 3 daňového poriadku, krajský súd uviedol, že táto námietka je v rozpore s obsahom napadnutého rozhodnutia, z ktorého vyplýva, že žalovaný odvolaciu námietku považoval za všeobecnú. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí konštatoval jednotlivé skutkové zistenia, nielen reprodukovanie výpovedí Štefana Mišuráka a s poukazom na jednotlivé rozpory zistené v daňovom konaní konštatoval vznik oprávnených pochybností o tom, že materiál a služby neboli dodané spoločnosťou uvedenou na faktúrach (TS System s.r.o.), ale ani ďalšími deklarovateľmi.

1.12 Krajský súd prisvedčil námietke žalobcu, že žalovaný sa nedostatočne vysporiadal s čestným prehlásením bývalého konateľa spoločnosti Aratia s.r.o., avšak poukázal, že žalovaný sa postavením českej obchodnej spoločnosti Aratia s.r.o. v reťazci dodávateľov zaoberal, preveroval tvrdenia konateľa spoločnosti Forest Global s.r.o a CH Invest Trade Slovakia s.r.o., vykonaní stavebných prác týmto subdodávateľom a poukázal na zistenia, ktoré získal na základe medzinárodnej výmeny informácií. V

súlade so skutkovými zisteniami žalovaný konštatoval, že zistené informácie vylučujú, aby stavebné práce vykonala uvedená spoločnosť.

K žalobnej námietke, podľa ktorej sa správca dane a žalovaný odchyľili od právnych záverov vyplývajúcich z rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/1/2011 bez uvedenia relevantného dôvodu a presunuli tak dôkaznú povinnosť daňového subjektu do abstraktnej roviny, krajský súd poukázal na argumentáciu žalovaného v napadnutom rozhodnutí k bodu 16 podaného odvolania. Vo vzťahu k tejto skutočnosti žalovaný konštatoval, že žalobca nevyčerpal vlastné dôkazné bremeno len tým, že disponuje existenciou materiálneho plnenia, faktúrou s prílohami s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny dodaných služieb a tovarov od určitého dodávateľa. Krajský súd uviedol, že žalovaný poukázal na skutkové zistenia vo vzťahu k vykonanému dokazovaniu a rozpor medzi týmito zisteniami samotnými a tvrdeniami žalobkyne k dodaniu tovaru a konštatoval, že dodanie tovaru nebolo preukázané. Z uvedeného vyvodil, že ak nebolo preukázané dodanie tovaru a služieb, nemohlo dôjsť ani k vzniku daňovej povinnosti, ktorá v súlade s ustanovením § 19 ods. 1 zákona o DPH vzniká dňom dodania tovaru. Zároveň mal zato, že nebola preukázaná preprava tovaru a žalobca ako daňový subjekt tak nepreukázal dodanie tovaru ani od dodávateľa uvedeného na faktúre a ani od subdodávateľov. Podľa názoru krajského súdu z argumentácie žalovaného je zjavné, z akých dôvodov žalovanému v preskúmvanej veci nepostačovala existencia materiálneho plnenia a faktúr s položkovitým opisom druhu a ceny dodaných tovarov a služieb. Krajský súd taktiež uviedol, že žalovaný svoje rozhodnutie nezažilo na skutkovom zistení týkajúcom sa nezaplatenia dane subdodávateľom CH Invest Trade Slovakia s.r.o. a že malo ísť o daňový podvod, ale na zistení, že nebolo preukázané, že tovar a služby, nedodal dodávateľ uvedený na predložených faktúrach.

2.

2.1 Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca („kasačný sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. f/, g/ a h/ SSP a navrhol, aby kasačný súd zmenil rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 24S/141/2016-39 zo dňa 27.04.2017 tak, že zruší rozhodnutie žalovaného a vec mu vráti na ďalšie konanie a rozhodne o trovách konania.

2.2 Žalobca mal za to, že rozsudok krajského súdu napĺňa kasačný dôvod vymedzený v ustanovení § 440 ods. 1 písm. f/ SSP, pretože odôvodnenie rozsudku krajského súdu je všeobecné, resp. v mnohých prípadoch ide len o prevzatie záverov preskúmvaného rozhodnutia žalovaného správneho orgánu. Podľa žalobcu požiadavky uvedené v ustanovení § 139 ods. 2 SSP nie sú naplnené tým, že krajský súd odôvodnenie výroku napadnutého rozsudku založí v prevažnej miere na konštatovaní správnosti dôvodov preskúmvaného rozhodnutia žalovaného, pričom vlastnému právnemu odôvodneniu záverov v napadnutom rozsudku venuje pozornosť v minimálnom rozsahu.

2.3 Žalobca uviedol, že v žalobe, v nadväznosti na odvolanie, namieta rozpor medzi skutkovým zistením a jeho právnym posúdením a tento rozpor jednoznačne definoval. Podľa žalobcu za daného stavu závery správnych orgánov a dôvody, na ktorých sú ich rozhodnutia založené, teda že tovar a služby nedodal dodávateľ TS System, s.r.o. popierajú pravidlá formálnej a právnej logiky a na túto zásadnú námietku bolo potrebné dať žalovaným a súdom špecifickú odpoveď. Žalobca súhlasil, že samotná existencia tovaru nie je sama o sebe dôkazom, že tovar dodal dodávateľ uvedený na faktúre, ako aj to, že správca dane nevykonáva dokazovanie, kto skutočne tovar (služby) dodal, to však nezbavuje správne orgány povinnosti prikloniť sa k jednému z viacerých tvrdení a iné odmietnuť, a to všetko za použitia zásad logického myslenia (porovnaj rozsudok NS SR sp. zn. 4 Sž 149/99).

2.4 Žalobca uviedol, že každý prípad je potrebné hodnotiť individuálne a individuálnosť tohto prípadu spočívala v tom, že išlo o dodanie a inštaláciu na mieru objednávaného zariadenia penziónu. Požiadavke dať na zásadnú námietku súdom špecifickú odpoveď, však nezodpovedá tvrdenie krajského súdu, že ak žalovaný a správca dane dospeli k záveru, že žalobca nepreukázal dodanie tovaru svojim dodávateľom, tento záver nie je a nemusí byť záverom popierajúcim pravidlá formálnej a právnej logiky. Podľa žalobcu súd mal povinnosť presvedčivo vysvetliť, prečo právny záver žalobcu nie je správny, resp. presvedčivo zdôvodniť, že je možné, aby neznámy dodávateľ bez nároku na odmenu dodal a inštaloval žalobcovi to

isté, na mieru objednané zariadenie penziónu.

2.5 K tvrdeniu žalovaného, že žalobca sa odvoláva len na vety z rozsudkov Súdneho dvora EÚ žalobca uviedol, že ak Súdny dvor EÚ v rámci prejudiciálnej otázky sformuluje eurokonformný výklad komunitárneho práva, dáva mu všeobecnejšiu platnosť a ide o interpretačné pravidlo, ktoré je záväzné nielen pre orgány štátnej správy ale aj pre súdy. K tvrdeniu žalovaného, že žalobca konkrétne zistenia v napadnutom rozhodnutí nenapádal, žalobca uviedol, že poukazoval na skutkový stav jeho daňovej transakcie, tvrdil, že mal prvky uvedené v predmetnej judikatúre Súdneho dvora EÚ, a teda správne orgány mali v zmysle tejto judikatúry postupovať. Podľa žalobcu mal súd dať na túto zásadnú námietku špecifickú odpoveď, súd sa s ňou však vysporiadal tvrdením, ktoré je v extrémnom rozpore so stavom veci zisteným správcom dane a s obsahom prvostupňového rozhodnutia.

2.6 Žalobca uviedol, že v žalobe ako jednu z ťažiskových námietok uvádzal, že každé plnenie sa musí posúdiť samo osebe a v čl. IV odvolania poukazoval okrem iného na bod 54 rozsudku Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-354/03, C-355/03 a C-484/03 Optigen, v ktorom sa okrem iného uvádza: „Otázka, či DPH splatná vo vzťahu k predchádzajúcim alebo nasledujúcim predajom dotknutého tovaru bola alebo nebola zaplatená do štátnej pokladnice, nemá vplyv na práva platiteľa dane odpočítať DPH zaplatenú na vstupe.“ Podľa žalobcu jediným dôvodom k nepriznaniu odpočítania dane z faktúr od dodávateľa TS System, s.r.o. a k prijatiu záveru, že tovar a služby nedodal dodávateľ TS System, s.r.o. je skutočnosť, že niektorý zo subdodávateľov CH Invest Trade Slovakia, s.r.o. alebo Forest Global, s.r.o. daň neodviedol a táto daň je od neho nevyhľaditeľná. Takýto postup je v zásadnom rozpore s právnym uvedeným záverom Súdneho dvora EÚ.

2.7 V súvislosti s námietkou nesprávneho právneho posúdenia veci žalobca uviedol, že v bode 15 žaloby v nadväznosti na body 16, 25 a 26 odvolania okrem iného namietal, že rozpory vo výpovediach Š. J. ohľadom nadobudnutia a prepravy tovaru a nedostatky zistené vo vzťahoch medzi spoločnosťou Forest-Global, s.r.o. a spoločnosťou CH Invest Trade Slovakia, s.r.o. vzhľadom na konkrétne okolnosti prípadu nemajú žiadnu hodnotu závažnosti pre rozhodnutie vo veci samej. V tejto súvislosti poukázal na judikatúru Ústavného súdu SR (napr. III. ÚS 401/09-17 zo 16.12.2009, III. ÚS 281/2010 z 25.08.2010), z ktorej vyplýva zásadná kľúčová právna formulácia, že ak správne orgány dôkazy predložené žalobcom považujú za nehodnoverné, potom boli povinné túto skutočnosť taktiež doložiť dôkazmi, ktoré tvrdenia žalobcu jednoznačne vyvracajú, pričom dôkazy správcu dane museli mať minimálne rovnakú výpovednú schopnosť, závažnosť a vierohodnosť, ako dôkazy predložené žalobcom. Súd k tejto námietke len všeobecne uviedol, že ak žalovaný (a správca dane) konštatovali, že žalobca nevyčerpal svoje dôkazné bremeno pokiaľ ide o preukázanie, že tovar (a služby) dodal dodávateľ uvedený na faktúre, takémuto záveru žalovaného nemožno nič vytknúť. Podľa názoru žalobcu za daného stavu nie je možné z týchto zistení vyvodiť záver, že tovar a služby nedodal dodávateľ uvedený na faktúre. Ide o chybu v subjektívnej stránke zhodnotenia podkladov pre rozhodnutie, pretože k zistenému skutkovému stavu bol prijatý nesprávny právny záver. Žalobca namietal právny záver krajského súdu a správnych orgánov, že žalobca nepreukázal dodanie tovaru a služieb dodávateľom uvedeným na faktúre, ktorý bol založený výlučne na spochybnení skutkových zistení v reťazci dodávateľov, ktoré sa netýkali dodávky tovaru medzi žalobcom a jeho dodávateľom. Žalobca k záverom súdu vo veci rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8 Sžf/6-7/2014 uviedol, že pokiaľ sa žalovaný odvolával na uvedený rozsudok, bolo jeho dôkazným bremenom preukázať, že skutkový stav posudzovanej daňovej transakcie má prvky uvedeného rozsudku, a nielen uvádzať niektoré právne závery v tomto rozsudku uvedené.

2.8 Žalobca namietal rozsudok krajského súdu i z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. h/ SSP, t.j. odklonenia sa od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu, pričom poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3 Sžf 1/2011 z 15.03.2011, podľa ktorého „ak daňový subjekt disponuje existenciou materiálneho plnenia, faktúrou a prílohami s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny u dodaných služieb a tovarov od určitého dodávateľa, vyčerpal vlastné dôkazné bremeno“. Podľa názoru žalobcu, krajský súd síce uviedol, že žalobca mohol disponovať množstvom ďalších dôkazov preukazujúcich jeho tvrdenia, takéto (ďalšie) dôkazy nepredložil a dôkazné bremeno neuniesol, v rozsudku však ani len nenaznačil, akými dôkazmi mohol ešte žalobca disponovať, resp. čo zanedbal. V

tejto súvislosti dal do pozornosti kasačnému súdu zvukový záznam z pojednávania na krajskom súde, na ktorom súd prijal záver, že nie je žiaduce, alebo nie je najlepší postup, ak sa daňový subjekt uspokojí s tým, že má faktúru, aj keď s položkovitým rozpisom alebo dodacie doklady, čím spochybnil právny záver z rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3 SŽf/1/2011 z 15.03.2011 a zjavne sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu. Žalobca poukázal aj na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6SŽf/10/2012 z 28.11.2012 z ktorého vyplýva, že „dôkazné bremeno, ktoré znáša daňový subjekt je jasne limitované ustanovením § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. (pozn. § 24 ods. 1 daňového poriadku), ktoré však v záujme zachovania ústavne konformného výkladu tohto ustanovenia nie je možné vykladať extenzívne na ťarchu daňového subjektu a zaťažiť ho preukázaním skutočností, ktoré svojou účasťou nezabezpečoval.“ Žalobca opätovne uviedol, že právny záver správnych orgánov, že žalobca nepreukázal dodanie tovaru a služieb dodávateľom uvedeným na faktúre bol založený výlučne na spochybnení skutkových zistení v reťazci dodávateľov, ktoré sa netýkali dodávky tovaru medzi žalobcom a jeho dodávateľom, preto v závere krajského súdu ide nielen o nesprávne právne posúdenie veci, ale aj o zjavný odklon od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu.

3.

3.1 Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti žalobcu, ktorá mu bola riadne doručená, písomne nevyjadril.

4.

4.1 Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd v zmysle § 438 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti (§ 440 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).

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

4.3 Podľa § 6 ods. 1 SSP správne súdy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

4.4 Podľa § 438 ods. 1 SSP kasačnou možno napadnúť právoplatné rozhodnutie krajského súdu.

4.5 Podľa § 454 SSP na rozhodnutie kasačného súdu je rozhodujúci stav v čase právoplatnosti napadnutého rozhodnutia krajského súdu.

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

4.7 Najvyšší súd Slovenskej republiky mal z predloženého spisového materiálu krajského súdu preukázané, že žalobca sa žalobou doručenou Krajskému súdu v Banskej Bystrici dňa 31.10.2016

domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného č. 103998493/2016 zo dňa 28.09.2016, ktorým potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica, pobočka Žiar nad Hronom č. 103416335/2016 z 28.06.2016. Správcom dane bol žalobcovi ako platiteľovi dane z pridanej hodnoty podľa ust. § 68 ods. 6 daňového poriadku určený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2013 v sume 16.810,88 €.

4.8 Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu kasačný súd zistil skutkový stav, z ktorého vyplýva, že žalobca si uplatnil v zdaňovacom období november 2013 právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty v celkovej sume 16.838,13 € na základe dodávateľských faktúr od obchodnej spoločnosti TS System, s.r.o., v súvislosti s realizáciou projektu „Ametist - prestavba, rekonštrukcia a modernizácia rekreačnej chaty na nízkokapacitné ubytovacie zariadenie v Kokave nad Rimavicou na Línii-Háj“. Správca dane začal dňom 13.02.2014 u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty na základe oznámenia č. 9615401/5/347723/2014 zo dňa 28.01.2014.

4.9 V záujme zistenia skutkového stavu a objasnenia okolností o reálnom uskutočnení zdaniteľných obchodov, ktoré mal uskutočniť dodávateľ TS System, s.r.o. pre žalobcu, vykonal správca dane dokazovanie listinnými dôkazmi predloženými žalobcom, realizoval dožiadanie na Daňový úrad Bratislava (miestne príslušného správcu dane spoločnosti Forest-Global s.r.o.), Daňový úrad Banská Bystrica - pobočka Rimavská Sobota (miestne príslušného správcu dane spoločnosti CH Invest Trade Slovakia s.r.o.), vykonal výsluch svedka J. Y. (konateľa dodávateľskej spoločnosti TS System, s.r.o. v čase realizácie rekonštrukcie), opakované výsluchy T. J. (konateľa subdodávateľských spoločností Forest-Global, s.r.o. a CH Invest Trade Slovakia s.r.o. v čase realizácie rekonštrukcie), miestne zisťovanie a výzvu na poskytnutie informácií obci Kokava nad Rimavicou.

4.10 O výsledku daňovej kontroly vyhotovil správca dane Protokol č. 9615401/5/4994730/2014/Zlik zo dňa 11.11.2014 spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam daňovej kontroly. Žalobca sa písomne k protokolu vyjadril a správca dane protokol a výsledky daňovej kontroly spolu so zisteniami vo vyrubovacom konaní prerokoval s daňovým subjektom dňa 11.02.2015.

4.11 Rozhodnutím č. 235260/2015 zo dňa 07.04.2015 správca dane určil daňovému subjektu rozdiel dane v sume 16.810,88 €, ktoré žalovaný rozhodnutím č. 1077186/2015 zo dňa 02.07.2015 zrušil a vec vrátil prvostupňovému orgánu verejnej správy na ďalšie konanie a rozhodnutie, nakoľko mal zato, že správca dane nevyhodnotil všetky skutočnosti zistené jednotlivými dožiadaniami v súlade so zásadou voľného hodnotenia dôkazov.

4.12 V rámci vyrubovacieho konania správca dane požiadal o medzinárodnú výmenu informácií vo vzťahu k obchodnej spoločnosti Aratia s.r.o. so sídlom v Českej republike. Po prerokovaní priebehu a výsledkov vyrubovacieho konania správca dane rozhodnutím č. 103416335/2016 zo dňa 28.06.2016 určil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2013 v sume 16.810,88 € (nadmerný odpočet uplatnený žalobcom vo výške 16.838,13 €, nadmerný odpočet zistený správcem dane vo výške 27,25 €).

4.13 Na základe odvolania žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 103998493/2016 zo dňa 28.09.2016 rozhodnutie správcu dane potvrdil. V odôvodnení rozhodnutia žalovaný poukázal na zmluvu uzavretú medzi žalobcom a spoločnosťou TS System, s.r.o. a na skutočnosť, že dodávateľ žalobcu zabezpečoval dodanie stavebných prác a dodanie vnútorného zariadenia chaty cez subdodávateľa Forest Global, s.r.o., ktorý dodávku predmetu zmluvy zabezpečil prostredníctvom subdodávateľa CH Invest Trade Slovakia, a tento ďalej cez ďalších subdodávateľov. Žalovaný zdôraznil skutočnosti zistené vo vzťahu k T. J., konateľovi spoločnosti Forest Global, s.r.o. a CH Invest Trade Slovakia, s.r.o., obsah ústnych výpovedí vykonaných s touto osobou a skutočnosť, že spoločnosť CH Invest Trade Slovakia, s.r.o. za preverované zdaňovacie obdobie podala negatívne daňové priznanie, a teda neuskutočnila žiadne zdaniteľné obchody. Žalovaný uviedol, že pokiaľ aj bolo spoločnosťou CH Invest Trade Slovakia, s.r.o. vypracované dodatočne daňové priznanie na DPH za zdaňovacie obdobie november 2013, nemohlo byť vypracované na základe existujúcich účtovných a daňových dokladov, pretože tieto boli T. J. odovzdané

novému konateľovi Z. D. a v marci 2014 boli zničené privalovými dažďami. Žalovaný tiež konštatoval nezrovnalosti zistené správcom dane na podpisoch T. J. na faktúrach, vystavených za spoločnosť Global Forest, s.r.o. a na faktúrach vystavených za spoločnosť CH Invest Trade Slovakia, s.r.o. Žalovaný sa stotožnil so správcom dane v tom, že daňový subjekt nepreukázal prepravu tovaru a taktiež aj v tom, že daňový subjekt nepreukázal jednoznačne dodanie tovaru a to nielen od dodávateľa deklarovaného na faktúrach (TS System, s.r.o.), ale ani od subdodávateľov Forest Global, s.r.o. a CH Invest Trade Slovakia, s.r.o. Poukázal tiež na výsledok realizovanej medzinárodnej výmeny informácií vo vzťahu k českej spoločnosti Aratia, s.r.o., ktoré nepotvrdili tvrdenie T. J., že stavebné práce na prestavbe chaty vykonával subdodávateľ Aratia, s.r.o., ktorý v daňovom priznaní za obdobie október 2013 a november 2013 vykázal len plnenia v Českej republike. Podľa žalovaného skutočnosť, že správca dane fyzickou ohliadkou zistil, že fakturovaný tovar a materiál sa u žalobcu nachádzal a bol tam aj nainštalovaný, nepreukázala konkrétneho dodávateľa (TS System, s.r.o.). Žalovaný, poukazujúc na konkrétne zistenia vo vzťahu k nedostatkom faktúr, vrátane nehodnoverného, nečitateľného a spochybniteľného podpisu konateľa, označenia dodávateľa, nesprávne uvedenie identifikačného čísla DPH a nesprávne uvedené adresy dodávateľa, nepovažoval faktúry za hodnoverné a relevantné doklady. Žalovaný ďalej konštatoval, že dodávateľ žalobcu - TS System, s.r.o. a subdodávateľa Forest Global s.r.o. a CH Invest Trade Slovakia, s.r.o. nemali technické, materiálne a personálne vybavenie na realizáciu zákazky. Nakoľko za spoločnosť TS System, s.r.o. bol splnomocnený konateľ Z. R., ktorý bol v kontakte so T. J., bolo nepochybné, že mal vedomosť o deklarovaných subdodávateľoch, ktorých konateľom bol T. J.. Žalovaný tak dospel k záveru, že daňový subjekt si odpočítal DPH z faktúr interné číslo 13DF103 - 13DF113 v rozpore s § 49 ods. 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z., pretože nebolo preukázané, že tuzemský platiteľ dane, spoločnosť TS System, s.r.o., bola skutočným dodávateľom tovarov a služieb žalobcovi a že práve jej vznikla daňová povinnosť. Na základe uvedeného mal žalovaný za to, že rozhodnutie správcu dane bolo vydané v súlade s ustanovením § 68 ods. 6 daňového poriadku, zistený skutkový stav má oporu vo vykonanom dokazovaní a výrok rozhodnutia správcu dane odôvodnil.

4.14 Predmetom konania o kasačnej sťažnosti žalobcu je rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 24S/141/2016-39 zo dňa 27.04.2017, ktorým zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného č. 103998493/2016 zo dňa 28.09.2016, a preto primárne v medziach kasačnej sťažnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako kasačný súd, preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky žalobcu sú spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

5.

5.1 Podľa § 2 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, predmetom dane je dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

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

5.3 Podľa § 19 ods. 1 prvá a druhá veta zákona č. 222/2004 Z. z. <. o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník.

5.4 Podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

5.5 Podľa § 49 ods. 1 <. zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

5.6 Podľa § 49 ods. 2 písm. a <./ zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný

platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

5.7 Podľa § 51 ods. 1 písm. a <./ zákona o DPH na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a/ má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

5.8 Podľa § 3 ods. 3 daňového poriadku správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

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

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

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

5.11 Podľa § 24 ods. 2 daňového poriadku správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

5.12 Podľa § 24 ods. 3 daňového poriadku správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

5.13 Podľa § 24 ods. 4 daňového poriadku ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

5.14 Podľa § 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.

5.15 Podľa § 45 ods. 2 písm. e/ daňového poriadku kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane tieto povinnosti:

- e) predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia.

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

daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

5.17 Podľa § 63 ods. 5 daňového poriadku rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

6.

6.1 Podľa § 461 SSP, kasačný súd zamietne kasačnú sťažnosť, ak po preskúmaní zistí, že nie je dôvodná.

6.2 Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti žalobcu vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici, potom ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a s prihliadnutím na ustanovenie § 461 SSP dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku krajského súdu.

6.3 Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotno-právnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

6.4 Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane dokazovanie vykonáva, vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav veci čo najúplnejšie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane, kto rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné správne orgány povinné postupovať.

6.5 Podľa rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17.02.2015, aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zistenia získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšli najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním, v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, nakoľko daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť záver 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.

6.6 V tejto súvislosti najvyšší súd poukazuje aj na rozsudok najvyššieho súdu vo veci sp. zn.

2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi. Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane dôkazného subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom ustanovených a splnených podmienok nárok na odpočet 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 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.“

6.7 Samotná existencia tovaru, zistená správcom dane pri ohliadke na mieste samom, nie je sama o sebe dôkazom, že tovar dodal dodávateľ uvedený na faktúre, z ktorej si žalobkyňa uplatňuje nárok na vyplatenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty.

6.8 Kasačný súd vzhľadom na charakter predmetu obchodného vzťahu medzi žalobkyňou a dodávateľom TS System, s.r.o. mal zato, že daňový subjekt dostatočne nepreukázal spôsob nadobudnutia a prepravu zakúpeného stavebného materiálu a zariadenia interiéru chaty a žalobkyňa tak nepreukázala všetky relevantné skutočnosti, na základe ktorých si uplatnila nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty. V danom prípade, aj keď existencia materiálneho plnenia spochybnená nebola a žalobkyňa predložila faktúry s položkovitým opisom dodaných tovarov, žalovaný (a správca dane) konštatovali, že žalobkyňa ako daňový subjekt nevyčerpala svoje dôkazné bremeno pokiaľ ide o preukázanie, že tovar (a služby) dodal dodávateľ uvedený na faktúre.

6.9 Žalobkyňa tiež namietala, že žalovaný sa s čestným prehlásením bývalého konateľa spoločnosti Aratia s.r.o. vysporiadal nedostatočne. Uvedenému tvrdeniu žalobkyne je možné prisvedčiť. Je potrebné ale poukázať, že žalovaný sa postavením českej obchodnej spoločnosti Aratia s.r.o. v reťazci dodávateľov zaoberal, preveroval tvrdenia konateľa spoločnosti Forest Global s.r.o a CH Invest Trade Slovakia s.r.o. o tom, že stavebné práce mal vykonať tento subdodávateľ a poukázal na zistenia, ktoré získal na základe medzinárodnej výmeny informácií. V súlade so skutkovými zisteniami žalovaný konštatoval, že zistené informácie vylučujú, aby stavebné práce uvedená spoločnosť vykonala, nakoľko v relevantnom daňovom priznaní vykázala len plnenia v Českej republike (dodanie do SR deklarovala len vo výške 50 Kč) a ani predmet činnosti uvedenej spoločnosti nekopíruje charakter prác uvádzaných T. J.. Okrem uvedeného čestné prehlásenie bývalého konateľa spoločnosti Aratia s.r.o. obsahuje len tvrdenia, ktoré nie sú doložené žiadnymi dôkazmi.

6.10 Z § 49 ods. 1, 2 zákona o DPH jednoznačne vyplýva, že právo odpočítať daň z tovaru vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare vznikla daňová povinnosť inému daňovému subjektu. Uvedené znamená, že žalobca by si mohol odpočítať daň z pridanej hodnoty v prípade dodávky tovaru, ktorý mal nakúpiť, alebo ktorý mu mal dodať ním deklarovaný dodávateľ len v prípade, ak by pri tomto tovare vznikla dodávateľovi daňová povinnosť.

6.11 Kasačný súd konštatuje, že v prípade žalobkyne správca dane v súlade so zákonom vyhodnotil obchodné prípady tak, že deň plnenia nenastal, pretože v rámci dokazovania sa nepreukázala skutočnosť, že dodávateľ, ktorý je uvedený v predmetných faktúrach, fakturované zdaniteľné obchody žalobcovi skutočne dodal. Podľa názoru kasačného súdu sa daňové orgány vecou dôkladne zaoberali, pričom najmä správca dane vykonal vo veci rozsiahle dokazovanie. Správca dane preukázal svoje pochybnosti o vierohodnosti a reálnosti zdaniteľných obchodov, na základe ktorých si žalobca uplatnil nadmerný odpočet dane, keď rozsiahlym dokazovaním prešetril uskutočnenia deklarovaných zdaniteľných plnení v reťazci daňových subjektov. Úlohou správcu dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnených nárokov na odpočítanie DPH je vychádzať nielen z daňových dokladov predložených platiteľom, ale aj zo zistení, či predloženým dokladom neabsentuje materiálny podklad.

6.12 V posudzovanom daňovom konaní nebolo preukázané, že skutočne došlo k reálnemu dodaniu

tovaru a stavebných prác žalobcovi deklaroványm dodávateľom TS System, s.r.o, nebola splnená podmienka pre odpočítanie DPH podľa § 49 ods. 1 zákona § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH. V prípade, ak zdaniteľné plnenie podľa faktúry nie je uskutočnené dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry, ako aj preukazovanie zaplatenia kúpnej ceny, nie sú predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH. Podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ a v § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nespĺnenie nie je možné odpustiť (keďže to zákon neustanovuje) ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani v prípade dobromyseľnosti platiteľa. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre.

6.13 Kasačný súd zistil, že kasačná sťažnosť žalobcu neobsahuje žiadne právne relevantné tvrdenia a dôkazy, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu. Pokiaľ žalobca namietal nedostatočné vysporiadanie sa so všetkými námietkami žalobcu, kasačný súd poukazuje na konštantnú judikatúru Ústavného súdu Slovenskej republiky (napr. nález sp. zn. IV. ÚS 236/06), v zmysle ktorej všeobecný súd (prvostupňový, ale aj kasačný) 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.

6.14. Najvyšší súd Slovenskej republiky má za to, že rozhodnutie krajského súdu, žalovaného a správcu dane obsahuje všetky zákonom požadované náležitosti, žalovaný pri hodnotení dôkazov postupoval v medziach zákona a logického uvažovania, všetky dôkazy zhodnotil v ich vzájomnej súvislosti a prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Z týchto dôvodov kasačnú sťažnosť zamietol podľa § 461 SSP, keďže po jej preskúmaní zistil, že nie je dôvodná.

7.

7.1 O náhrade trov kasačného konania najvyšší súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP. Žalobca v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov kasačného konania zo zákona prislúcha, len ak to možno spravodlivo požadovať, čo však podľa kasačného súdu nebolo naplnené, keďže sa žalobkyňa domáhala preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného uplatňujúc opravný prostriedok v súlade so SSP.

Poučenie:

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