

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/33/2018
Identifikačné číslo spisu: 4016200940
Dátum vydania rozhodnutia: 25.02.2020
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:4016200940.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný v senáte zloženom z predsedu senátu Ing. JUDr. Miroslava Gavalca, PhD. a členov senátu JUDr. Igora Belka a JUDr. Mariána Trenčana, v právnej veci žalobcu (v konaní sťažovateľ): EFEKTÍVNE STAVBY, s.r.o., so sídlom Komárňanská 3, 940 61 Nové Zámky, IČO: 44 633 475, zast. Advokátska kancelária Timoranská & Štofková s.r.o., so sídlom Podzámska 32, 940 01 Nové Zámky, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, v konaní o všeobecnej správnej žalobe, o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Nitre zo dňa 6. decembra 2017 č. k. 11S/254/2016-87 takto

rozhodol:

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

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

Odôvodnenie

I.
Pribeh a výsledky administratívneho konania

1. Rozhodnutím č. 104156569/2016 z 21.10.2016 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) žalovaný podľa § 74 ods. 4 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“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Nitra (ďalej len „správca dane“) č. 103645547/2016 z 02.08.2016 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým bol podľa § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku žalobcovi ako daňovému subjektu určený rozdiel v sume 6.978,73 eura na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“, resp. „DPH“) za

zdaňovacie obdobie jún 2014 nepriznaním nadmerného odpočtu v sume 1.367,41 eura a vyrubení dane v sume 5.611,32 eura.

2. Určený rozdiel dane vyplynul z výsledku daňovej kontroly zameranej na dodržiavanie zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zák. č. 222/2004 Z.z.“) za zdaňovacie obdobie jún 2014 až október 2014, zachyteného v protokole z daňovej kontroly č. 21007776/2015 z 16.10.2015 (ďalej len „protokol“). Správca dane konštatoval, že žalobca si uplatnil neoprávnené právo na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr t.j. faktúr č. 00108/2014, č. 00109/2014, č. 00112/2014 z 26.06.2014, č. 00119/2014, č. 00120/2014 z 27.06.2014 (všetky s predmetom fakturácie služieb na základe zmluvy č. 079/2014 zo dňa 16.04.2014 - murárske a ostatné práce podľa dodacieho listu na zákazke: N. Zámky - ul. Vajanského 45) a faktúr č. 00128/2014, č. 00130/2014, č. 00132/2014 z 27.06.2014, č. 00138/2014, č. 00139/2014, č. 00140/2014 z 30.06.2014 (všetky s predmetom fakturácie služieb na základe zmluvy č. 079/2014 zo dňa 16.04.2014 - murárske a ostatné práce podľa dodacieho listu na zákazke: N. Zámky - ul. Nábřežná 27-29), vystavených spoločnosťou NIKKACCIA, s.r.o. (ďalej aj len „dodávateľ“), nakoľko neboli splnené zákonné podmienky na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a § 49 ods. 2 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. V priebehu daňovej kontroly a ani vyrubovacieho konania nebolo relevantne preukázané, že služby boli skutočne dodané deklarovateľom tak, ako tvrdí žalobca na základe predložených dodávateľských faktúr.

II.

Konanie na krajskom súde

3. Správnu žalobou podanou na Krajský súd v Nitre (ďalej len „krajský súd“) sa žalobca domáhal zrušenia napadnutého aj prvostupňového rozhodnutia a vrátenia veci na ďalšie konanie. Ako skutkové a právne dôvody žalobca považoval nesprávne právne posúdenie pre nesprávny výklad ustanovenia § 49 ods. 2 zák. č. 222/2004 Z.z., § 3 ods. 1 a 3 a § 24 Daňového poriadku, nedostatočne zistený skutkový stav z dôvodu nevykonania dôkazu výsluchom konateľky dodávateľa a rozpor medzi obsahom administratívneho spisu a skutkovým stavom.

4. Krajský súd preskúmal žalobou napadnuté rozhodnutie v rozsahu a z dôvodov uvedených v správnej žalobe, pričom dospel k záveru, že podaná žaloba nie je dôvodná, a preto ju podľa § 190 zák. č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „S.s.p.“) zamietol. Z obsahu preloženého administratívneho spisu vyplynulo, že daňové orgány zistili skutkový stav správne a v dostatočnom rozsahu tak, aby bolo možné na jeho základe v zmysle zákona rozhodnúť.

5. Krajský súd bol toho názoru, že pokiaľ si žalobca uplatnil odpočítanie dane pri deklarováných dodávkach stavebných prác od dodávateľa v mesiaci jún 2014 bol povinný preukázať skutočnú realizáciu dodávok týchto prác spoločnosťou NIKKACCIA, s.r.o., resp. jej dodávateľmi. Tieto okolnosti musí preukazovať žalobca, ktorý si uplatnil nárok na odpočítanie dane a musí teda preukázať dôvodnosť tohto uplatnenia a reálnosť deklarováných dodávok stavebných prác zo strany spoločnosti NIKKACCIA, s.r.o., resp. jej dodávateľov. V tejto súvislosti považoval za potrebné uviesť, že žalobcom predložené doklady a správcom dane vykonané dôkazy vykonanie deklarováných dodávok stavebných prác dodávateľom nepreukazujú. Taktiež nebol označený žiadny iný subjekt, ktorý by ako dodávateľ tejto spoločnosti stavebné práce vykonal.

6. Za danej dôkaznej situácie potom treba prisvedčiť tvrdeniu správcu dane a žalovaného, že žalobca nepreukázal ním deklarovajú obchodnú transakciu (dodanie stavebných prác od dodávateľa). S poukazom na výsledky dokazovania vykonaného správcom dane bol i krajský súd toho názoru, že žalobcom deklarovateľovi nemohla vzniknúť daňová povinnosť na dani, a preto nemohlo ani žalobcovi vzniknúť právo na odpočítanie tejto dane. V tejto súvislosti krajský súd poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky z 28.06.2012 sp. zn. 5Sžf/63/2011 ako i na rozsudok z 23.06.2010 sp. zn. 2Sžf/4/2009 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky z

23.02.2011 sp. zn. III. ÚS 78/2011.

7. Krajský súd mal rovnako ako daňové orgány za to, že deklarované obchodné transakcie (dodávka stavebných prác) sa neuskutočnili tak, ako je to uvedené na žalobcom predložených faktúrach a žalobca okrem vyššie uvedených dokladov (faktúr za zdaňovacie obdobie jún 2014) žiadnym spôsobom nepreukázal uskutočnenie zdaniteľných plnení zo strany deklarovaného dodávateľa (resp. jeho dodávateľa) ako základnej podmienky pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane. Krajský súd nemal žiadne pochybnosti o tom, že dodanie stavebných prác žalobcovi deklarovaným dodávateľom nie je preukázané predloženými faktúrami vystavenými v kontrolovanom zdaňovacom období jún 2014 (iné doklady týkajúce sa tohto zdaňovacieho obdobia žalobca nepredložil), ale ani výpoveďou žalobcom navrhnutých a správcom dane vypočutých svedkov. Z týchto svedeckých výpovedí nie je zrejmé, aké stavebné práce boli vykonané, nie je zrejmý rozsah prác, kto ich vykonal (nie je preukázané, či to boli zamestnanci deklarovaného dodávateľa, alebo sa malo jednať o práce vykonané subdodávateľsky) a kto ich prevzal. Predložené dodacie listy a súpisy vykonaných prác (bez uvedenia dátumu a mena osoby, ktorá súpis vyhotovila a odsúhlasila) sa netýkajú zdaňovacieho obdobia jún 2014, ale iných zdaňovacích období, pričom predložené súpisy prác sa týkajú len stavby s označením „S. H. Vajanského 45, Nové Zámky" a nie i stavby „Nádražná 27-29, Nové Zámky" ktorá bola taktiež predmetom fakturácie v zdaňovacom období jún 2014.

8. Správca dane sa snažil preveriť dodanie stavebných prác i u žalobcom deklarovaného dodávateľa resp. u bývalej konateľky tejto spoločnosti R. E. (nakolko po zmene obchodného mena dodávateľa na CHARITATÍVNA ORGANIZÁCIA SV. ALŽBETY, s.r.o. táto spoločnosť od 31.12.2014, teda i v čase vykonávania daňovej kontroly už nemala konateľ'a), čo však vzhľadom na zmeny v tejto spoločnosti, na jej nekontaktnosť, resp. nespoluprácu bývalej konateľky spoločnosti nevedlo k relevantným zisteniam. Správca dane vykonal všetky jemu dostupné procesné úkony smerujúce k výsluchu bývalej konateľky deklarovaného dodávateľa, napriek tomu sa jej výsluch nezrealizoval. Je však potrebné uviesť, že žalobca ani netvrdil, že by s konateľkou deklarovaného dodávateľa niekedy jednal o dodávke stavebných prác. Dňa 16.04.2014 pri uzatváraní zmluvy o „výpomoc pri montážnych a stavebných prácach" č. 079/2014 mala spoločnosť NIKKACCIA, s.r.o. zastupovať osoba menom JUDr. M. I., ktorá mala práce podľa predložených faktúr i fakturovať a podať za túto spoločnosť i daňové priznanie k dani za zdaňovacie obdobie jún 2014. Žalobca neposkytol žiadne údaje týkajúce sa osoby menom JUDr. M. I., ktorú nebolo možné identifikovať ani v registri obyvateľov SR.

9. Podľa krajského súdu bolo povinnosťou žalobcu v prípade, ak si uplatnil odpočítanie dane pri stavebných prácach, ktoré mu mal dodať deklarovaný dodávateľ, aby preukázal existenciu zdaniteľného plnenia a jeho skutočné dodanie zo strany tohto dodávateľa. Je povinnosťou každej zmluvnej strany, aby sa pri úprave obchodných vzťahov odstránilo všetko, čo by mohlo viesť k vzniku rozporov, pričom toto zahŕňa i povinnosť overiť si informácie a skutočnosti ohľadne obchodného partnera ako i osoby, ktorá za neho koná. Žalobca si zrejme tieto informácie neoveril dostatočne, v opačnom prípade, by z verejne prístupného obchodného registra obchodných spoločností jednoducho zistil, že osoba s menom R. E. je, resp. v čase uzatvárania obchodného vzťahu so žalobcom bola konateľkou viac ako 30 obchodných spoločností a osoba s menom Dr. Ing. G. E. (s ktorým mal žalobca jednať ohľadne stavebných prác) bola v tom čase taktiež konateľom niekoľkých desiatok obchodných spoločností (cca 80 spoločností). Už pri základnej opatrnosti a obozretnosti podnikateľa, ktorá je nevyhnutná pri uzatváraní obchodných kontraktov, by tieto zistenia museli byť pre žalobcu (ktorý nesporne nejednal s konateľkou spoločnosti) minimálne neobvyklé. Žalobca si neoveril ani to, na základe čoho je JUDr. M. I. oprávnená konať za spoločnosť NIKKACCIA, s.r.o. a rovnako si neoveril, na základe čoho je oprávnený konať za túto spoločnosť Dr. Ing. G. E.. S poukazom na uvedené zistenia, na ktoré poukazovali i daňové orgány, potom možno dôvodne pochybovať, či žalobcovi fakturované práce dodal ním tvrdený dodávateľ a platiteľ dane a či faktúry, pri ktorých si uplatnil odpočítanie dane boli vôbec vystavené platiteľom tejto dane.

10. S poukazom na uvedené je potom podľa názoru krajského súdu dôvodné konštatovanie žalovaného, že nebolo preukázané, že došlo k zdaniteľnému plneniu medzi dvoma deklarovanými platiteľmi dane a

žalobca si v daňovom priznaní nedôvodne uplatnil odpočítanie tejto dane. Žalobca nepredložil a neoznačil žiadne dôkazy preukazujúce reálny obsah faktúr a reálne nadobudnutie stavebných prác od deklarovaného dodávateľa, v dôsledku čoho bolo potom spochybnené žalobcom deklarované prijatie plnenia od tohto dodávateľa, pričom žalobca tieto pochybnosti v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania neodstránil.

11. Krajský súd je toho názoru, že žalovaný riadne odôvodnil svoje rozhodnutie v ústavnom a zákonom procesnoprávnom a hmotnoprávnom rámci. Krajský súd sa vysporiadal aj s námietkami žalobcu ohľadne dôkazného bremena na preukázanie dodania stavebných prác a uzavrel, že dôkazné bremeno bolo jednoznačne na strane žalobcu, nakoľko skutočnosti vymedzené v ust. § 49 ods. 2 písm. a), v ust. § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. tvoria dôkazné bremeno daňového subjektu. Z uvedených ustanovení však nemožno vyvodit' dôkazné bremeno žalobcu na právne vzťahy týkajúce sa jeho dodávateľa, resp. dodávateľových subdodávateľov alebo odberateľa, pričom v tejto súvislosti žalobca poukazoval na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky z 15.03.2011 v konaní pod sp. zn. 3 Sžf 1/2011. Tu však krajský súd považoval za potrebné zdôrazniť, že žalobca bol priamo účastný ním deklarovaného zdaniteľného plnenia (dodávka stavebných prác) ako odberateľ a takýto subjekt nemá možnosť obhajovať sa nemožnosťou dosahu a preverenia zákonom vyžadovaných náležitostí, vyplývajúcich z danej obchodnej transakcie a bolo jeho povinnosťou zachovať zákonnosť tohto postupu, ako aj zabezpečiť potrebné podklady na preukázanie oprávnenosti uplatnenia dane (rozsudok Najvyššieho súdu z 29.02.2016 v konaní pod sp. zn. 5Sžf/94/2014).

12. V predmetnej veci teda dôkazná povinnosť neprešla na správcu dane, nakoľko táto je v daňovom konaní primárne na strane žalobcu, ktorý má povinnosť svoje tvrdenie o deklarovanej obchodnej transakcii i náležite preukázať, čo bolo žalobcovi v priebehu daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania správcom dane v súlade so zákonom i umožnené, keď bol opakovane preukázateľne vyzývaný (na pojednávaní konanom dňa 11.03.2015, 08.04.2015 a dňa 05.08.2015 - záver zápisnice o ústnom pojednávaní), aby predložil doklady a dôkazy, ktoré v rámci daňovej kontroly neboli ešte predložené, resp. aby preukázal reálnosť uskutočnenia zdaniteľných plnení deklarovaných na faktúrach v kontrolovanom zdaňovacom období tam uvedeným dodávateľom. Týmto výzvam predchádzalo oboznámenie žalobcu s výsledkami vykonaného dokazovania.

13. Pokiaľ žalobca v podanej žalobe poukazoval na rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie (rozsudok C-354/03 Optigen, C-355/03 Fulcrum Electronics, C-484/03 Bond House) a rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (v konaní pod sp. zn. 3 Sžf 1/2011), krajský súd je toho názoru, že žalobca si nesprávne vysvetľuje závery týchto rozsudkov na jeho obchodnú transakciu s deklarovaným dodávateľom a navyiac ani neuviedol, v ktorých bodoch by bolo možné závery týchto rozsudkov aplikovať na jeho obchodný prípad podľa predložených faktúr a v kontrolovanom zdaniteľnom období.

14. K námietke žalobcu ohľadne nevykonania „podstatného“ dôkazu správcom dane (nevypočutie R. E. ako bývalej konateľky spoločnosti NIKKACCIA, s.r.o.) krajský súd uviedol, že správca dane vykonal všetky procesné úkony za účelom jej výsluchu (ktorý napokon nebol realizovaný, nakoľko menovanú zo zdravotných dôvodov nebolo možné predviesť na výsluch ani príslušníkmi polície), ale sám žalobca uviedol, že s bývalou konateľkou ohľadne dodávky stavebných prác ani nejednal. Vykonanie zisťovania u ošetrojúceho lekára (ktorého meno nebolo správcovi dane oznámené), kedy bude možné jej výsluch vykonať, je podľa názoru krajského súdu i s poukazom na zistený skutkový stav nadbytočné a nedôvodné. Taktiež krajský súd, rovnako ako správca dane, nepovažoval za potrebné zisťovať dôvody podávania daňových priznaní spoločnosťou NIKKACCIA, s.r.o. s rôznym obsahom. Na doplnenie krajský súd uviedol, že nepriznanie odpočítania dane v prípade dodávok stavebných prác, správca dane neodôvodnil podávaním týchto priznaní a kontrolných výkazov, resp. nevykonaním prác, ale spochybnil žalobcom predložené doklady o dodaní prác zo strany deklarovaného dodávateľa, čo súvisí so vznikom daňovej povinnosti u tohto dodávateľa a následne i s právom žalobcu na odpočítanie dane. Skutkový stav zistený správcom dane a žalovaným je dostatočný, vychádza nielen z daňových dokladov predložených daňovým subjektom, ale predovšetkým zo zistení, že týmto dokladom absentuje materiálny podklad (nebolo preukázané, že stavebné práce vykonal deklarovaný dodávateľ, resp. nebolo

preukázané, kto vôbec tieto stavebné práce vykonal).

III.

Obsah kasačnej sťažnosti / stanoviská

A)

15. Rozsudok krajského súdu napadol žalobca (ďalej len „sťažovateľ“) včas kasačnou sťažnosťou z 04.04.2018, ktorú odôvodnil tým, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ S.s.p.), keď nesprávne interpretoval ustanovenie § 49 ods. 1 a 2 zák. č. 222/2004 Z.z. a § 3 ods. 1 a 3 a § 24 Daňového poriadku.

16. Sťažovateľ uviedol, že z napadnutého rozhodnutia ako aj z rozsudku krajského súdu v konečnom dôsledku vyplýva, že skutočnosť, že správca dane nevypočul konateľku dodávateľa R. E. a táto nepotvrdila dodanie služieb bola dôvodom, pre ktorý nárok sťažovateľa na odpočet DPH poprel. Nie je pritom pravdou, že by bola konateľka dodávateľa nekontaktná, z rozhodnutia žalovaného vyplýva, že jej aktuálny zdravotný stav nedovolil vo veci vypovedať. Táto skutočnosť v žiadnom prípade nemôže byť vyhodnotená na ťarchu sťažovateľa.

17. Sťažovateľ namieta, že vzhľadom na uvedené skutočnosti a dôkazy rozhodnutie žalovaného nie je v súlade s obsahom administratívneho spisu, že zistenia žalovaného nemajú oporu vo vykonanom dokazovaní a z celého procesu daňovej kontroly priamo nevyplývajú. Sťažovateľ teda tvrdí, že žalovaný nevydal rozhodnutie na báze objektivity podporenej faktami a dôkazmi, ale na základe všeobecných a nedostatočných poznatkov ohľadne konateľa dodávateľa, čo je podľa názoru sťažovateľa pre nepreukázanie skutočností priamo súvisiacich s preverovanými faktúrami a uskutočneným zdaniteľným plnením neprípustné. Zároveň nezohľadnil v dostatočnej miere výpovede vypočutých svedkov, ktorí jednoznačne potvrdzovali tvrdenia sťažovateľa. Sťažovateľ preto namieta, že bol v konaní znevýhodnený a poškodený tým, že žalovaný nevyhodnotil všetky dôkazy v ich vzájomných súvislostiach a na dôkazy v prospech daňového subjektu neprihliadol vôbec. Zo svedeckých výpovedí svedkov pritom vyplynul nad rámec toho, čo uviedol žalovaný vo svojom rozhodnutí aj poznatok svedkov o tom, že na stavbe robili ľudia pre dodávateľa ako aj o tom, že reálne bolo zo strany sťažovateľa dodávateľovi zaplatené.

18. Sťažovateľ ďalej namieta, že žalovaný a následne vo svojom rozsudku ani krajský súd sa neriadil pri svojom rozhodovaní judikatúrou Súdneho dvora Európskej Únie (ďalej len „Súdny dvor“), hoci je pre ich rozhodovaciu činnosť záväzná. Rozhodovanie žalovaného ako ani krajského súdu nie súladné so záväznou judikatúrou, ktorá upravuje otázky týkajúce sa nároku na odpočet DPH tak, ako ich uvádza sťažovateľ v žalobe. Sťažovateľ poukázal na rozsudok Súdneho dvora v spojených veciach C-354/03 (Optigen), C-355/03 (Fulcrum Electronics) a C-484/03 (Bond House), na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžf/10/2012 z 28.11.2012. Sťažovateľ odkázal aj na ďalšie rozhodnutia súdov ako aj na judikatúru európskych súdov, ktoré sa zaoberajú otázkou rozloženia dôkazného bremena medzi daňový subjekt a správca dane. Osobitne poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veci sp. zn. 3Sžf 1/2010. S poukazom na ústavnú zásadu právnej istoty dal do pozornosti rozsudok Súdneho dvora v spojených veciach C-80/11 a C-142/11 (Mahagében Kft a Pétér Dávid).

19. Vzhľadom na uvedené skutočnosti má sťažovateľ za to, že nárok na odpočet DPH mu vznikol a na priznanie tohto nároku splnil všetky zákonom stanovené podmienky. Preto je toho názoru, že rozhodnutie žalovaného bol na svojich právach ukrátený a toto rozhodnutie považuje za nezákonné.

20. Nesprávne právne posúdenie vecí podľa sťažovateľa spočíva v nesprávnej aplikácii § 49 ods. 1 a 2 zák. č. 222/2004 Z.z. a § 24 Daňového poriadku. Krajský súd vo veci rozhodol na tom základe, že sťažovateľ nespĺnil podmienky ustanovené v § 49 ods. 1 a 2 zák. č. 222/2004 Z.z., avšak všetky formálne a materiálne predpoklady pre uplatnenie nároku na odpočet DPH zo strany sťažovateľa splnené boli a ich nespĺnenie z rozsudku súdu ani nevyplýva. Sťažovateľ je toho názoru, že dodávateľovi služby vznikla v súlade s § 49 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. daňová povinnosť, ktorú si on nespĺnil a pre ktorú skutočnosť je potrebné postihnúť túto spoločnosť a nie sťažovateľa, ktorý o nespĺnení povinnosti svojho

dodávateľa nemal vedomosť a jej splnenie nemohol ani ovplyvniť. Nesprávne právne posúdenie veci vo vzťahu k § 3 ods. 3 Daňového poriadku vidí sťažovateľ v tom, že žalovaný nehodnotil všetky dôkazy, ktoré v konaní vyšli najavo a nehodnotil ich vo vzájomnej súvislosti, keď dospel k záveru o neodôvodnenom uplatnení nadmerného odpočtu napriek tomu, že sťažovateľ preukázal zhotovenie diela po stránke materiálnej, predložil všetky listiny na vec sa vzťahujúce a jeho dôkazy a tvrdenia boli podporené aj výsluchmi svedkov. Sťažovateľ je preto toho názoru, žalovaný nepostupoval v súlade s § 3 ods. 3 a 24 Daňového poriadku.

21. Na základe vyššie uvedených skutočností sťažovateľ navrhol, aby kasačný súd rozsudok krajského súdu zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie. Zároveň žiadal priznať trovy konania.

B)

22. Vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti z 14.05.2018 žalovaný navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť zamietol ako nedôvodnú, nakoľko dôvody kasačnej sťažnosti nemajú žiadny relevantný vplyv na zákonnosť rozhodnutí vydaných v danej veci. Závery rozsudku krajského súdu sú správne, odôvodnené s vysokou odbornou znalosťou danej problematiky a vychádzajú z preukázaných a jednoznačných skutočností. Podľa žalovaného sťažovateľ v kasačnej sťažnosti uviedol opakovane tie isté námietky, ku ktorým už žalovaný niekoľkokrát zaujal jasné stanovisko a krajský súd správnosť týchto záverov potvrdil.

23. Sťažovateľ nepreukázal splnenie podmienok pre odpočítanie dane a aj napriek tomu si právo na odpočítanie dane uplatnil. Svojim konaním porušil ustanovenia § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) v nadväznosti na ustanovenie § 51 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. Uvedené porušenie je preukázané a v rozhodnutí správca dane a žalovaného dôsledne odôvodnené. Dokazovaním nebolo preukázané, že služby boli sťažovateľovi dodané deklarovaným dodávateľom tak, ako to sťažovateľ tvrdí na základe predložených dodávateľských faktúr. Skutočnosti uvedené na faktúrach nezodpovedajú reálnemu plneniu zo strany subjektu na nich uvedenom ako dodávateľ. Na prijatie takéhoto záveru mal správca dane objektívne dôvody - dodávateľ vykonanie a dodanie služieb nepotvrdil, je dlhodobo nekontaktný, osoba oprávnená konať za dodávateľa vedome odmieta poskytnúť správcovi dane v danej veci doklady, dôkazy a vysvetlenia, dodávateľ uskutočnenie služieb pre sťažovateľa nepriznal a nehlási sa k ich vykonaniu, v mene dodávateľa vystupujú osoby, ktorých vzťah k dodávateľovi nie je zrejmy ani sťažovateľovi, načasovanie, rozsah a spôsob uskutočnenia zmien, ktoré nastali u dodávateľa nasvedčuje takému spôsobu vykonávania podnikateľskej činnosti, ktorá nemá za cieľ naplniť základnú zákonnú podstatu podnikania. Svedkovia, navrhnutí sťažovateľom, dodanie služieb dodávateľom nepotvrdili a nepreukázali.

24. Podľa žalovaného konanie sťažovateľa je zároveň poznačené skutočnosťou, že neprijal, a ako sa sám vyjadril, ani nemal potrebu prijať dostatočné opatrenia, aby sa uistil, že sa nezúčastňuje na daňovom podvode. Vzhľadom na jasné rizikové znaky bolo jeho konanie viac ako neobozretné. O týchto objektívnych dôvodoch bol sťažovateľ pravidelne oboznamovaný a bol mu poskytnutý dostatočný priestor, aby pravdivosť svojich tvrdení a oprávnenosť uplatnenia práva na odpočítanie dane preukázal. Sťažovateľ si svoju dôkaznú povinnosť v danom smere nespĺnil dostatočne a správca dane tak oprávnenne konštatoval, že neboli splnené podmienky na odpočítanie dane uvedené v § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. Ignorujúc podstatu veci, zistený skutkový stav a jasné fakty, sťažovateľ opätovne argumentuje iba tvrdeniami, ktoré nevychádzajú zo skutkového stavu zisteného v priebehu dokazovania a majú charakter jednostranného názoru s ohľadom na vlastné záujmy sťažovateľa.

IV.

Právne názory kasačného súdu

25. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj len „Najvyšší súd“) konajúci ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 S. s. p.) postupom podľa § 492 ods. 2 S.s.p. preskúmal napadnutý rozsudok spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, a jednomyselne (§ 464 v spojení s § 139 ods. 4 S.s.p.) si osvojil záver, že kasačnú sťažnosť je v zmysle § 461 S.s.p. potrebné zamietnuť, nakoľko po jej preskúmaní kasačný súd na základe nižšie uvedených právnych názorov dospel k záveru, že je nedôvodná. Kasačný súd rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol súbežne zverejnený tak na úradnej tabuli súdu ako aj na internetovej stránke Najvyššieho súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 25. februára 2020 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

26. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti je v medziach uvedených v § 453 S.s.p. prieskum prípustnosti a následne dôvodnosti podanej kasačnej sťažnosti, preto kasačný súd primárne na základe dôvodov kasačnej sťažnosti preskúmal relevanciu vytýkaných nedostatkov konania krajského súdu a napadnutého rozsudku v rozsahu sťažnostných bodov. V takto vymedzenom rámci prieskumu a pri nemennosti skutkového stavu (§ 454 v spojení s § 441 S.s.p.) o preverení riadnosti podmienok vykonávania súdneho prieskumu rozhodnutí správneho orgánu (tzn. najmä splnenia podmienok konania a okruhu účastníkov) kasačný súd pristúpil k prieskumu oprávnenosti vyššie uvedených dôvodov kasačnej sťažnosti.

27. Zo zásady, že kasačný súd je dôvodmi kasačnej sťažnosti viazaný [§ 439 ods. 3 písm. a) a contrario § 453 ods. 2 veta druhá S.s.p.] jednoznačne vyplýva procesná povinnosť sťažovateľa s plnou zodpovednosťou za procesný výsledok navrhnutý v kasačnej sťažnosti objasniť zákonným spôsobom, z čoho vyvodzuje prípustnosť opravného prostriedku, a náležite vymedziť dôvod kasačnej sťažnosti [§ 440 v spojení s 445 ods. 1 písm. c) S.s.p.]. V dôsledku spomenutej viazanosti kasačný súd nekoná nad rozsah (§ 453 úvod S.s.p.), ktorý sťažovateľ vymedzil v kasačnej sťažnosti uplatneným dôvodom.

28. Vo veci je potrebné predostrieť, že predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým bola žaloba zamietnutá. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietal nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom v zmysle § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p. Sporným medzi účastníkmi bol výklad ustanovení zák. č. 222/2004 Z. z. a Daňového poriadku v nadväznosti na to, či sťažovateľovi vznikol nárok na uplatnenie odpočítania dane za zdaňovacie obdobie jún 2014.

Podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku v znení relevantnom pre prejednávanú vec 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.

Podľa § 3 ods. 6 Daňového poriadku v cit. znení 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, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.

Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku v cit. znení 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, 2)
- 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.

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.

Podľa § 19 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. v znení relevantnom pre prejednávajúcu vec daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

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

Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. v cit. znení 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.

Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. v cit. znení právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

29. Z administratívneho spisu vyplýva, že u sťažovateľa začala dňa 10.12.2014 daňová kontrola DPH za zdaňovacie obdobie jún 2014. V zmysle oznámenia zo dňa 05.02.2015 bola daňová kontrola rozšírená o daň za zdaňovacie obdobie júl 2014 až október 2014. Na základe výsledkov daňovej kontroly spísal správca dane protokol z daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie jún - október 2014, z ktorého vyplýva, že daňovou kontrolou bolo za zdaňovacie obdobie jún 2014 zistený rozdiel v sume 6.978,73 eur. Správca dane neuznal odpočítanie dane v tejto sume na základe faktúr vystavených spoločnosťou NIKKACCIA, s.r.o. ako dodávateľom za dodanie stavebných prác v mesiaci jún 2014, nakoľko daňový subjekt nepreukázal reálne uskutočnenie dodania služieb uvedenou spoločnosťou. Prvostupňovým rozhodnutím správcu dane bol sťažovateľovi určený rozdiel v sume 6.978,73 eura na dani za zdaňovacie obdobie jún 2014.

30. Súčasťou administratívneho spisu je zmluva o „Výpomoci pri montážach a stavebných prácach“ č. 079/2014 zo dňa 16.04.2014 uzavretá medzi spoločnosťou NIKKACCIA, s.r.o. (zastúpená JUDr. M. I.) ako zhotoviteľom a sťažovateľom ako objednávateľom, pričom v čl. II tejto zmluvy je uvedený jej predmet. Na základe tejto zmluvy deklarovaný dodávateľ mal vystaviť pre sťažovateľa ako odberateľa sporné faktúry.

31. V priebehu daňovej kontroly bolo zistené (oznámenie č. 5 zo dňa 15.01.2015), že spoločnosť NIKKACCIA, s.r.o. sa premenovala na CHARITATÍVNA ORGANIZÁCIA SV. ALŽBETY, s.r.o., ktorá rozporuje všetky faktúry vystavené pre sťažovateľa v roku 2014 a tieto boli vyradené z účtovníctva, nakoľko nebolo uskutočnené daňové plnenie. Správcovi dane boli neskôr poskytnuté informácie z daňovej správy, že spoločnosť CHARITATÍVNA ORGANIZÁCIA SV. ALŽBETY, s.r.o. podala dodatočné kontrolné výkazy k dani za zdaňovacie obdobie jún až september 2014 a október 2014, ktoré boli vyhodnotené ako nesprávne a nie sú v nich evidované žiadne transakcie. Taktiež boli podané i dodatočné daňové priznania, ktoré sú negatívne a k priznaniu zdaniteľných plnení nedošlo.

32. Správca dane vykonal viacero ústnych pojednávaní so sťažovateľom za účelom oboznámenia s priebehom kontroly a doterajšími zisteniami ako aj možnosťou vyjadriť sa k priebehu daňovej kontroly a predložiť ďalšie dôkazy preukazujúce oprávnenosť odpočítania dane zo sporných faktúr. Sťažovateľ bol dopytovaný aj na osobu menom JUDr. M. I., nakoľko podľa zistení mala v mene dodávateľa uzatvoriť zmluvu zo dňa 16.04.2014, pričom správca dane sťažovateľa oboznámil aj s tým, že osoba menom JUDr. M. I. v registri obyvateľov SR nebola zistená. Sťažovateľ bol opätovne vyzývaný, aby preukázal

realnosť zdaniteľných plnení tak, ako ich deklaroval v daňových priznaniach.

33. Správca dane vykonal za účelom výsluchu pokusy o predvolanie R. E. (konateľka spoločnosti NIKKACCIA, s.r.o. od 29.04.2011 do 31.12.2014), pričom pokusy zostali neúspešné (zásielky sa vrátili ako neprevzaté v úložnej dobe). Na základe dožiadania Daňový úrad Žilina v podaní z 08.07.2015 oznámil správcovi dane, že R. E. (nar. 1931) bola dvakrát riadne predvolaná na pojednávanie, ale zásielka sa vrátila ako neprevzatá v odbernej lehote. Predvolanie sa nepodarilo doručiť ani pri miestnom zisťovaní, pretože na uvedenej adrese sa nikto nenachádzal. R. E. nebolo možné ani predviesť, nakoľko podľa oznámenia OR PZ v Žiline z 29.06.2015 a údajov poskytnutých jej manželom C. E. je po silnom infarkte a má doporučený kľudový režim. Ani pokusy o predvolanie Ing. Dr. G. E. z udanej adresy (ktorú i preveroval v registri obyvateľov), ktorého navrhol vypočítať sťažovateľ neboli úspešné (zásielka sa vrátila s tým, že adresát je neznámy). Miestnym zisťovaním bolo zistené, že na udanej adrese je opustený rodinný dom, v ktorom menovaný nebýva.

34. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietal nesprávne právne posúdenie, keď krajský súd nesprávne interpretoval ustanovenie § 49 ods. 1 a 2 zák. č. 222/2004 Z.z. a § 3 ods. 1 a 3 a § 24 Daňového poriadku. Podľa sťažovateľa boli všetky formálne a materiálne predpoklady pre uplatnenie nároku na odpočet DPH zo strany sťažovateľa splnené a ich nespĺnenie z rozsudku súdu ani nevyplýva. Sťažovateľ je toho názoru, že dodávateľovi služby vznikla v súlade s § 49 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. daňová povinnosť, ktorú si on nespĺnil a pre ktorú skutočnosť je potrebné postihnúť túto spoločnosť a nie sťažovateľa, ktorý o nespĺnení povinnosti svojho dodávateľa nemal vedomosť a jej splnenie nemohol ani ovplyvniť. Nesprávne právne posúdenie vecí vo vzťahu k § 3 ods. 3 Daňového poriadku vidí sťažovateľ v tom, že žalovaný nehodnotil všetky dôkazy, ktoré v konaní vyšli najavo a nehodnotil ich vo vzájomnej súvislosti, keď dospel k záveru o neodôvodnenom uplatnení nadmerného odpočtu napriek tomu, že sťažovateľ preukázal zhotovenie diela po stránke materiálnej, predložil všetky listiny na vec sa vzťahujúce a jeho dôkazy a tvrdenia boli podporené aj výsluchmi svedkov. Sťažovateľ je preto toho názoru, žalovaný nepostupoval v súlade s § 3 ods. 3 a 24 Daňového poriadku. Podľa sťažovateľa bol v konaní znevýhodnený a poškodený tým, že žalovaný nevyhodnotil všetky dôkazy v ich vzájomných súvislostiach a na dôkazy v prospech daňového subjektu neprihliadol vôbec. Kasačný súd vyhodnotil tieto námietky za neopodstatnené, nakoľko považuje právne posúdenie preskúmvanej veci krajským súdom za správne a súladné so zákonom.

35. Doterajšia ustálená judikatúra Najvyššieho súdu Slovenskej republiky chápe sťažnostný dôvod zakotvený v § 440 ods. 1 písm. g/ S.s.p. t.j. nesprávne právne posúdenie vo vzťahu k meritu prejednávanej veci, 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.

36. Kasačný súd považoval právne posúdenie preskúmvanej veci krajským súdom za správne a súladné so zákonom a sťažovateľ neuviedol žiadne relevantné argumenty, pre ktoré by bolo potrebné dospieť k záveru o nesprávnosti právneho posúdenia veci krajským súdom. Kasačný súd nezistil pri rozhodovaní o merite sporu nedostatky právneho posúdenia a zhodne s názorom krajského súdu konštatuje, že v konaní žalobca nepreukázal splnenie zákonných podmienok pre odpočet DPH z posudzovaných faktúr, preto boli splnené zákonné podmienky na určenie daňovej povinnosti pre sťažovateľa rozhodnutím správcu dane a žalovaného. Odôvodnenie napadnutého rozsudku krajského súdu vytvára dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku, pričom kasačný súd sa vo svojom odôvodnení obmedzil len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia.

37. Kasačný súd sa stotožňuje s odôvodnením rozsudku krajského súdu, že pre vznik nároku na odpočet nepostačuje len predloženie dokladov s predpísaným obsahom. Daňový doklad je z hľadiska nároku na odpočítanie DPH nepochybne dôkazným prostriedkom, ktorý podporuje tvrdenie daňového subjektu, že tento dodávateľ mu naozaj tovar resp. službu dodal. Je však použiteľný len vtedy, ak je nepochybne, že v ňom uvedené údaje odrážajú skutočnosť. Dôkazné bremeno spočíva na daňovom subjekte

(sťažovateľovi), ktorý má realnosť dodania služby preukázať.

38. V prípade, že zistené okolnosti nasvedčujú tomu, že takéto písomnosti naozaj odrážajú (a teda dokladujú) uskutočnené zdaniteľné plnenie, je možné v nich obsiahnuté informácie považovať za relevantný či rozhodujúci dôkaz. Správca dane svojimi zisteniami týkajúcimi sa deklarovaneho dodávateľa spochybnil, že zdaniteľné plnenia boli realizované tak, ako to je uvedené na predložených faktúrach. Správca dane má právo preveriť podrobne skutkový stav deklarovaneho plnenia ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. V prípade ak považuje tieto tvrdenia za nepreukázané, vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov, avšak nemá povinnosť platiteľa zaviazat', akým konkrétnym spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť svojich tvrdení. Týmto spôsobom dochádza k preneseniu dôkazného bremena na daňový subjekt. Kasačný súd poukazuje na rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. III. ÚS 401/09 v ktorom vyslovil názor že, že daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Bolo preto na sťažovateľovi, aby predložil také doklady, ktoré by hodnoverne potvrdili, že predmetný obchod s dodávateľom nebol uskutočnený za účelom získania daňovej výhody, čo v prejednávacom prípade nenastalo.

39. Z obsahu rozsudku krajského súdu aj z pripojeného administratívneho spisu je nesporné, že správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie, z ktorého vyplynulo, že žalobca nepreukázal, že ním tvrdené skutočnosti existujú na materiálnom základe, tak ako boli deklarované na faktúre, z ktorej si uplatnil právo na odpočet DPH. Kasačný súd je toho názoru, že žalovaný, ako aj správca dane pri výkone daňovej kontroly, ako aj vo vyrubovacom konaní vyhodnotili všetky dôkazy a zistené skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane v ich vzájomnej súvislosti a prihliadli na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Správca dane viedol dokazovanie s cieľom preveriť realnosť obchodov deklarovaneých faktúrami, snažil sa úplne a presne zistiť skutkový stav vecí tým, že si zaobstaral pri výkone daňovej kontroly nevyhnutné podklady a dôkazy. Správca dane nevykonala iba formálnu kontrolu dokladov, ale zameral sa predovšetkým na vecné plnenie, a to vo všetkých vzájomných súvislostiach. V predmetnej právnej veci žalobca predložil správcovi dane základné účtovné dokumenty, čím si splnil svoju základnú dôkaznú povinnosť, uvedené doklady však boli správcom dane, ako správne konštatoval krajský súd, kvalifikovane spochybnené.

40. Kasačný súd poukazuje na to, že v zmluve o výpomoci pri montážnych a stavebných prácach č. 079/2014 zo dňa 16.04.2014, ktorú uzavrel žalobca ako objednávateľ so zhotoviteľom - obchodnou spoločnosťou NIKKACCIA, s.r.o. v zastúpení uvedenej spoločnosti JUDr. M. I., nie je uvedené, ktoré konkrétne práce za zaviazal zhotoviteľ pre objednávateľa (pre sťažovateľa) vykonať, kde, kedy, kým, akým spôsobom a za akých cenových podmienok, s poukazom na špecifikáciu predmetu v článku II. zmluvy.

41. Z vykonaneho dokazovania pred daňovými orgánmi nebola preukázaná existencia listinných dôkazov, ktoré by potvrdzovali dojednanie konkrétnych prác podľa jednotlivých posudzovaneých faktúr. K jednotlivým posudzovaneým faktúram za obdobie jún 2014 sťažovateľ nepredložil dodacie listy a súpisy prác (súpisy prác s označením stavby „S. H. Vajanskeho 45“, resp. „S. H. Vajanskeho 45, Nové Zámky“ ako i dodacie listy sa netýkali kontrolovaného zdaňovacieho obdobia jún 2014), a preto ich nebolo možné považovať za identifikované a za preukázané. Na základe zmluvy a faktúr nie je zrejmé, ktoré konkrétne práce mal dodávateľ pre sťažovateľa vykonať na uvedenej stavbe, keď podľa zmluvy o výpomoci sa malo jednať (časť II. zmluvy) o výpomoc pri montážach a stavebných prácach podľa požiadaviek objednávateľa, čo predpokladá, že dodávateľom stavby mala byť pravdepodobne iná osoba, než obchodná spoločnosť NIKKACCIA, s.r.o., ktorá mala realizovať len „výpomoc“ pri konkrétnych montážnych a konkrétnych stavebných prácach. Zo zmluvy nevyplýva, že by uvedená obchodná spoločnosť mala pre sťažovateľa vykonávať dodávateľsky montážne a stavebné práce ako celok a nielen pri stavebných a montážnych prácach vypomáhať. Sťažovateľ skutkové okolnosti zákazky v Nových Zámkach nezrejmil v daňovom konaní, ani v tomto smere nie je možné identifikovať z predložených listinných dôkazov, predmet a rozsah „výpomoci“ na stavbe, ktorá, okrem uvedenia adresy nie je iným

spôsobom bližšie identifikovaná. Ako správne konštatoval krajský súd, dodanie stavebných prác deklarovaným dodávateľom nie je preukázané ani výpoveďou sťažovateľom navrhnutých a správcom dane vypočítaných svedkov. Z týchto svedeckých výpovedí nie je zrejmé, aké stavebné práce boli vykonané, nie je zrejmý rozsah prác, kto ich vykonal (nie je preukázané, či to boli zamestnanci deklarovaného dodávateľa, alebo sa malo jednať o práce vykonané subdodávateľsky) a kto ich prevzal, a preto nie je preto možné identifikovať vykonanie prác deklarovaným dodávateľom na konkrétnej stavbe. Sťažovateľ nepredložil dôkazy, ktoré by preukazovali konkrétnu špecifikáciu vykonaných montážnych a stavebných prác v charaktere výpomoci podľa zmluvy o výpomoci, ani dostatočným skutkovým vymedzením tieto práce nešpecifikoval.

42. Ako vyplýva z rozsudku Najvyššieho súdu z 11. júla 2018 sp. zn. 5Sžf/50/2016:

„Zákon č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnej, ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, sa presne zhodujú so skutočne realizovanými plneniami.“

43. K námietke týkajúcej sa nevypočutia bývalej konateľky dodávateľa R. E., kasačný súd uvádza, že správca dane predvolával v správnom konaní svedkyňu R. E. (konateľku NIKKACCIA, s.r.o. v roku 2014), vyzýval ju na predloženie všetkých dokladov súvisiacich s aktivitami sťažovateľa a faktúrami z roku 2014 (predvolanie Daňového úradu Nitra z 10.12.2014) a rovnako požiadal miestne príslušný daňový úrad o vypočutie svedkyne (predvolanie Daňového úradu Žilina z 08.04.2015 a 11.05.2015, žiadosť o predvedenie zo strany Daňového úradu Žilina zo dňa 09.06.2015), avšak predvolanie svedkyne bolo neúspešné, keď svedkyňa E. listinné zásielky v odbernej lehote neprevzala a na výzvy správnych orgánov na predloženie dokladov nereagovala. Rovnako nebolo možné z dôvodu zdravotného stavu svedkyne vykonať jej predvedenie. Objektívnu nemožnosť vypočúť označenú osobu ako svedka nie je možné pričítať na ťarchu správcu dane. Ako správne uviedol krajský súd správca dane takto vyčerpал všetky zákonom mu dané možnosti na zabezpečenie a dosiahnutie výpovede bývalej konateľky spoločnosti NIKKACCIA, s.r.o., ktorá podľa predložených dokladov mala byť dodávateľom stavebných prác pre žalobcu v kontrolovanom zdaňovacom období.

44. Pokiaľ sťažovateľ tvrdí, že uvedené skutočnosti mu nemôžu byť na ťarchu, kasačný súd poukazuje na zásadu poctivého obchodného styku ako aj skutočnosť, že sťažovateľ ani netvrdil, že by s konateľkou deklarovaného dodávateľa niekedy jednal o dodávke stavebných prác. Pri uzatváraní zmluvy o výpomoci mala spoločnosť NIKKACCIA, s.r.o. zastupovať osoba menom JUDr. M. I., ktorá mala práce podľa predložených faktúr i fakturovať a podať za túto spoločnosť i daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2014. Sťažovateľ neposkytol k tejto osobe žiadne údaje, na základe ktorých by ju bolo možné identifikovať. Písomné doklady, ktorými sťažovateľ preukazoval realitu plnenia a v dôsledku toho aj nárok na odpočet DPH teda vystavila osoba JUDr. M. I. a daňovým orgánom sa nepodarilo túto osobu stotožniť, identifikovať (napr. pomerom k sťažovateľovi, inými údajmi, a to ani prostredníctvom Registra obyvateľov SR).

45. Kasačný súd ďalej uvádza, že obchodná spoločnosť podnikajúca pôvodne pod obchodným menom NIKKACCIA, s.r.o. zmenila obchodné meno a sídlo, ako aj majiteľa a podniká od roku 2015 pod obchodným menom CHARITATÍVNA ORGANIZÁCIA SV. ALŽBETY, s.r.o., so sídlom Hlavná 14, Strážne a v daňovom konaní oznámila daňovému orgánu, že posudzované faktúry za rok 2014, ktoré boli vystavené NIKKACCIA, s.r.o. voči sťažovateľovi, boli vyradené z účtovníctva tejto obchodnej spoločnosti, nakoľko podľa tvrdenia tejto obchodnej spoločnosti nebolo uskutočnené daňové plnenie a na faktúrach boli aj administratívne nedostatky, dátumové a vecné. V daňovom konaní dodávateľ sťažovateľa označený na posudzovaných faktúrach (podnikajúci následne so zmeneným obchodným menom a sídlom) poprel realizáciu fakturovaného plnenia.

46. V tejto súvislosti preto netreba opomíňať zásadu primeranej odbornej starostlivosti štatutárneho orgánu pri výkone svojej funkcie, s ktorou sa neodmysliteľne spája aj jeho povinnosť vykonávať podnikanie so zabezpečením všetkých dostupných informácií o obchodných záväzkových vzťahoch

nielen v čase realizácie zdaniteľného obchodu, ale aj v čase ich preverovania správcom dane (viď napríklad § 135a Obchodného zákonníka v spojení s § 24 ods. 1 Daňového poriadku), čo napríklad prostredníctvom rozsudku sp. zn. 5 Sžf 97/2009 z 06.07.2009 vymedzil Najvyšší súd Slovenskej republiky nasledovne:

„Najvyšší súd opätovne na tomto mieste poukazuje nielen na základnú zásadu obchodného práva, a to poctivého obchodného styku, ale aj tú skutočnosť, že súčasne základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti je to, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti musí mať vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činností, ktorými podnikateľ naplňa jednotlivé definičné znaky pojmu podnikanie (viď § 2 ods. 1 Obchodného zákonníka), ale aj o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak činí. Ak takéto vedomosti evidentne štatutárnemu orgánu obchodnej spoločnosti chýbajú, potom v danom prípade ide o výkon práva na podnikanie, ktorý nepožíva v zmysle § 264 Obchodného zákonníka právnu ochranu, tzn. pochybnosti správcu dane o pravdivosti údajov uvádzaných daňovým subjektom sú v zmysle zásady obsiahnutej v ustanovení § 2 ods. 6 zák. č. 511/1992 Zb. oprávnené. “

47. Podľa kasačného súdu bolo teda 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, aby sa dostal do dôkaznej núdze pri preukazovaní nároku na odpočítanie dane v súlade so zásadou neutrality DPH. Výkon práva, v rámci obchodných vzťahov, ktorý je v rozpore so zásadami poctivého obchodného styku, nepožíva právnu ochranu.

48. Kasačný súd poukazuje zvlášť na princíp neutrality DPH, ktorý patrí k základným princípom výberu dane z pridanej hodnoty ako všeobecnej nepriamej dane. Podnikateľ musí byť plne zbavený ťarchy DPH zaplatenej v cene prijatých tovarov a služieb určených na uskutočnenie zdaniteľných obchodov podliehajúcich DPH. V danom prípade na základe uvedených dôvodov nebolo bez pochyb preukázané, že sťažovateľ zaplatil DPH z prijatého tovaru platiteľovi dane, teda že bol uvedený základný princíp dodržaný.

49. Kasačný súd nevyhodnotil ako dôvodnú ani námietku, že sa krajský súd neriadil pri svojom rozhodovaní judikatúrou Súdneho dvora, najmä týkajúcu sa rozloženia dôkazného bremena medzi daňový subjekt a správcu dane. Krajský súd sa dostatočným a náležitým spôsobom vysporiadal aj s odkazom na relevantnú judikatúru, prečo zaťažuje dôkazné bremeno v konaní sťažovateľa ako daňový subjekt a nie správcu dane. V uvedenej súvislosti musí kasačný súd tiež zdôrazniť, že hoci sťažovateľ a rovnako aj žalovaný argumentoval rozhodovacou činnosťou Súdneho dvora, ktorá je pre oblasť dane z pridanej hodnoty mimoriadne rozsiahla, tak pre správne posúdenie veci podľa názoru kasačného súdu nie je podstatné, koľko „judikátov“ ten ktorý účastník cituje, ale rozhodujúce je, k akým právnym záverom s ohľadom na obdobné skutkové okolnosti prípadu a relevantnú právnu úpravu krajský súd v tam riešenom prípade dospel.

50. Kasačný súd dospel na základe vyššie uvedeného rovnako ako krajský súd k záveru, že sťažovateľ nepreukázal, že zo strany dodávateľa bolo uskutočnené dodanie predmetného tovaru v zmysle § 8 zák. č. 222/2004 Z.z., preto mu nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 zák. č. 222/2004 Z.z. a následne odberateľovi uvedenom na faktúre (sťažovateľ) nevzniklo právo na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a 2 zák. č. 222/2004 Z.z. v nadväznosti na § 51. Najvyšší súd má na základe vyššie uvedených záverov za preukázané, že krajský súd vec správne právne posúdil, keď žalobu zamietol. Napadnuté rozhodnutie žalovaného ako aj prvostupňové rozhodnutie má všetky formálne i obsahové náležitosti rozhodnutia v zmysle § 63 Daňového poriadku, pričom vychádza z dostatočne zisteného skutkového stavu, ktorý je logicky vyhodnotený a v súlade so zákonom riadne právne posúdený. Uvedené možno konštatovať aj o rozhodnutí krajského súdu, ktoré spĺňa atribúty rozhodnutia zaručujúceho právo na spravodlivý proces a v konaní sa rozhodovaní krajského súdu nebolo zistené porušenie zákona (§ 440 S.s.p.).

51. Kasačný súd sa stotožňuje so skutkovými zisteniami a právnymi závermi zistenými v predchádzajúcich konaniach o tom, že sťažovateľ nepreukázal splnenie zákonných podmienok pre uplatnenie práva na odpočítanie dane.

52. Pre úplnosť považuje kasačný súd za potrebné uviesť, že kasačná sťažnosť neobsahuje žiadne nové skutočnosti, právne významné pre uvedené konanie, s ktorými by sa krajský súd v rámci svojho konania nezaoberal. Námietky sťažovateľa uplatnené v kasačnej sťažnosti nie sú spôsobilé spochybniť vecnú správnosť a zákonnosť napadnutého rozsudku krajského súdu. To platí aj pre judikatúru, na ktorú sťažovateľ odkazoval, a preto sa ňou kasačný súd v rozsudku bližšie nezaoberal. Najvyšší súd Slovenskej republiky teda dospel k záveru o nutnosti zamietnutia kasačnej sťažnosti podľa § 461 S.s.p. ako nedôvodnej.

Podľa § 461 S.s.p. kasačný súd zamietne kasačnú sťažnosť, ak po preskúmaní zistí, že nie je dôvodná.

53. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol kasačný súd tak, že sťažovateľovi, ktorý v tomto konaní nemal úspech, ich náhradu nepriznal (§ 467 ods. 1 S.s.p. a analogicky podľa § 167 ods. 1 S. s. p.) a žalovanému ich nepriznal, lebo to nemožno spravodlivo požadovať (§ 467 ods. 1 S. s. p. a analogicky podľa § 168 S. s. p.).

Podľa § 467 ods. 1 S.s.p. ustanovenia o trovách konania sa primerane použijú na kasačné konanie.

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu n i e j e prípustný opravný prostriedok (§ 438 v spojení s § 439 S.s.p.).