

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 2Sžfk/45/2019
Identifikačné číslo spisu: 5018200216
Dátum vydania rozhodnutia: 30.06.2021
Meno a priezvisko: JUDr. Katarína Benczová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2021:5018200216.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a členiek senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a JUDr. Eriky Šobichovej v právnej veci žalobcu: WEGA Martin, v.o.s., IČO: 31 626 203, so sídlom R. Viesta 4080/19 Martin, zast.: Mgr. Andrea Šutovská, advokátka, so sídlom Vájanského 39, Trnava, korešpondenčná adresa: A. Dubčeka 17, Piešťany, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100729391/2018 zo dňa 12. apríla 2018, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 31S/59/2018-106 zo dňa 20. marca 2019, takto

rozhodol:

- I. Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť zamieta.
- II. Účastníkom nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

Odôvodnenie

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Žiline (ďalej aj ako „krajský súd“ alebo „správny súd“) podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj ako „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100729391/2018 zo dňa 12. apríla 2018, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 101954106/2017 dňa 13. septembra 2017, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (ďalej aj ako „daňový poriadok“) za zdaňovacie obdobie august 2015 vyrubený rozdiel dane na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) v sume 23.826,40 Eur.

2. V odôvodnení svojho rozhodnutia krajský súd uviedol, že žalobca podľa zistení správcu dane za zdaňovacie obdobie august 2015 odpočítal daň z pridanej hodnoty z faktúr od dodávateľov DAHN STAV s.r.o. a Atlanta VR s.r.o. za rôzne druhy prác. Podľa odôvodnenia rozhodnutia žalovaného žalobca nepreukázal oprávnenosť odpočítania DPH z predmetných dodávateľských faktúr, pretože nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti u dodávateľov uvedených na predmetných faktúrach, teda žalobca nepreukázal reálnosť zdaniteľných plnení - tzv. materiálnu existenciu zdaniteľného plnenia. Predmetné dodávateľské faktúry tiež nespĺňajú zákonné náležitosti, pretože neobsahujú množstvo a druh dodaného

tovaru alebo rozsah a druh dodanej služby - tzv. formálny predpoklad na odpočet DPH.

3. Krajský súd sa stotožnil so záverom žalovaného, že žalobca nepreukázal oprávnenosť odpočítania dane z predmetných faktúr, pretože nebolo preukázané, že plnenie uvedené na faktúrach bolo spoločnosťami DAHN STAV s.r.o. a Atlanta VR s.r.o. aj reálne dodané, pričom uplatnením odpočítania dane došlo k porušeniu § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „zákon o DPH“).

4. Dôvodil, že v ustanovení § 74 ods. 1 zákona o DPH sa uvádza, čo faktúra musí obsahovať. Jedná sa o povinné náležitosti. Bez týchto náležitostí nie je možné považovať vystavený doklad za faktúru na účely zákona. Medzi povinné náležitosti patrí aj množstvo a druh dodaného tovaru alebo rozsah a druh poskytovanej služby. Z faktúry musia byť preto zrejmé všetky zákonom požadované náležitosti, a to tak, aby boli jednoznačné a nezameniteľné. V prípade označenia fakturovaného plnenia ako servisné práce nie je zrejmé, čoho sa servisné práce týkajú. Z faktúr nie je zrejmý ani rozsah dodaných služieb. Označenie „jedni práce“ nie je dostatočným označením ich rozsahu. Faktúry sa neodvolávajú na žiadne služby, ktoré by tieto služby upresňovali a stanovovali ich rozsah. Presná identifikácia plnenia uvedená vo faktúre, a to jeho označením a rozsahom má za úlohu zabezpečiť jeho jednoznačnosť a nezameniteľnosť.

5. Ďalej krajský súd uviedol, že žalobca preniesol výkon prác na spoločnosti, ktoré nemali oprávnenie na výkon požadovaných činností. Nezaujímal sa o to, či budú mať jeho dodávateľa dostatočné personálne, odborné a technické kapacity na výkon požadovaných činností, nezaujímal sa o miesto, kde budú činnosti vykonávané, nekontroloval vykonanie fakturovaných prác, pričom rozsah a kvalitu prác si žalobca odsúhlasoval len so svojimi odberateľmi. V prípade, ak daňový subjekt vo svojich obchodných prípadoch neprejaví náležitú mieru opatrnosti, preberá tak na seba riziko, že nebude môcť splniť svoju povinnosť niesť dôkazné bremeno a toto bremeno neunesie.

6. Z administratívneho spisu mal krajský súd za preukázané, že spoločnosť DAHN STAV s.r.o. nemala potrebné personálne a pracovné kapacity k tomu, aby dokázala zabezpečiť fakturované plnenia. Nepreukázala sa ani existencia subdodávateľov spoločnosti DAHN STAV s.r.o., táto spoločnosť mala vykonať činnosti, na ktoré nemala potrebné oprávnenie, a to navyše spôsobom, ktorý by narúšal základy informačnej bezpečnosti. Spoločnosť sa na adrese svojho sídla nenachádzala a ani sa nezistili iné priestory, v ktorých by vykonávala svoju podnikateľskú činnosť. Rovnako spoločnosť Atlanta VR s.r.o. nemala potrebné personálne a pracovné kapacity k tomu, aby dokázala zabezpečiť fakturované plnenia. Nepreukázalo sa, že fakturované plnenia boli zabezpečené prostredníctvom subdodávateľa - spoločnosťou DAHN STAV s.r.o. Spoločnosť Atlanta VR s.r.o. a aj ňou označený subdodávateľ - spoločnosť DAHN STAV s.r.o. mali vykonať činnosti, na ktoré nemali potrebné oprávnenie. Nezistilo sa miesto, odkiaľ mali byť zdaniiteľné obchody vykonané. Podľa vyjadrenia R.. I. - konateľa spoločnosti Atlanta VR s.r.o. spoločnosť nemala v roku 2015 žiadnych zamestnancov a žalobca bol informovaný o tom, že práce nebudú vykonávané spoločnosťou Atlanta VR s.r.o., ale subdodávateľsky. R.. I.Č. nevedel uviesť kto zo spoločnosti DAHN STAV s.r.o. vykonával práce, ktoré sú predmetom zdaniiteľných obchodov, ktoré spoločnosť Atlanta VR s.r.o. fakturovala žalobcovi v roku 2015. Nevedel špecifikovať aké konkrétne servisné a softvérové práce vykonala spoločnosť DAHN STAV s.r.o. pre odberateľa Atlanta VR s.r.o. Nevedel ani uviesť miesto, kde konkrétne boli jednotlivé práce vykonávané.

7. K čestnému prehláseniu zo dňa 09. marca 2017 od pána G. M. krajský súd uviedol, že správca dane vypočul pána M. ako svedka v súvislosti s výkonom daňovej kontroly na DPH vykonávanej u žalobcu za zdaňovacie obdobia január až december 2015. Žalobca sa vypočutia tak významného svedka nezúčastnil. Svedok sa počas ústneho pojednávania nevyjadril ani k obchodnej spolupráci so spoločnosťou Atlanta VR s.r.o. a ani k obchodnej spolupráci so žalobcom, nepredložil žiadne dôkazy. Pán M. sa ani v správcom dane dodatočne stanovenej lehote k uvedeným skutočnostiam nevyjadril a žiadne dôkazy nepredložil. Čestné prehlásenie pána M. sa týkalo obchodov fakturovaných v roku 2014 a nie v roku 2015. Jedná sa iba o všeobecné konštatovanie, že obchodné vzťahy medzi firmou DAHN STAV s.r.o. a žalobcom a spoločnosťou Atlanta VR s.r.o. boli vykonané, odovzdané, a vyfakturované, ako aj uhradené. Pán M. v ňom nič nevysvetlil, nič neobjasnil a nič nekonkretizoval. Všetky pochybnosti

správcu dane, ktorými boli poznačené obchody medzi uvedenými spoločnosťami či už v roku 2014 alebo 2015 zostali zachované.

8. Krajský súd zdôraznil, že konanie a rozhodovanie správneho súdu o žalobe podanej proti rozhodnutiu žalovaného je konaním o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a nie pokračovaním administratívneho konania. Nie je preto úlohou správneho súdu dopĺňať vecnú, či právnu argumentáciu rozhodnutia žalovaného. Úlohou správneho súdu je skúmať, 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 zákonom a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi, ako aj procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúcemu vydaniu napadnutého rozhodnutia. V rámci správneho prieskumu správny súd skúma aj procesné pochybenia správneho orgánu namietané v žalobe, či uvedené procesné pochybenie správneho orgánu je takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá mohla mať vplyv na jeho zákonnosť.

9. Vo vzťahu k namietanému vyhodnoteniu zisteného skutkového stavu a neprimeranému prenosu dôkazného bremena na žalobcu krajský súd konštatoval, že podmienky uvedené v ustanoveniach § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. V prípade predmetných dodávateľských faktúr sa nepreukázalo, že plnenie uvedené na týchto faktúrach bolo spoločnosťami DAHN Stav s.r.o. a Atlanta VR s.r.o. aj reálne dodané. Predmetné dodávateľské faktúry nepreukazujú splnenie vecných a formálnych podmienok vzniku nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty, preto nemožno ani aplikovať rozsudok ESD C-80/11 na prípad žalobcu. Pre záver o nepriznaní práva na odpočítanie dane z dôvodu neunesenia dôkazného bremena postačuje dôvodné spochybnenie dôkazov o dodaní tovaru (služby). Faktúry síce vyhotovené boli, ale nie je preukázané (resp. je pochybné), že práce na nich uvedené vykonal vystaviteľ faktúry. Tvrdenou a nepreukázanou skutočnosťou je tu aj vykonanie, resp. zabezpečenie vykonania prác (služieb) dodávateľom. Zaúčtovanie dane na výstupe automaticky neznamená priznanie odpočítania dane na vstupe. K priznaniu tohto práva žalobcovi bráni skutočnosť, že neunesol dôkazné bremeno na preukázanie skutočného prijatia služieb deklarovaných na sporných faktúrach od spoločností DAHN Stav s.r.o. a Atlanta VR s.r.o., k čomu dospeli daňové orgány. Krajský súd poukázal na to, že daňové orgány v priebehu daňového konania žalobcovi umožnili realizovať jemu patriace procesné práva, pričom žalobca s výnimkou predloženia čestného prehlásenia pána M. nevyvinul v smere preukázania splnenia podmienok na odpočítanie dane žiadnu relevantnú procesnú aktivitu.

10. Poukazujúc na rozsudok Najvyššieho súdu SR vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23. júna 2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR č. k. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23. februára 2011 v tejto súvislosti krajský súd ďalej uviedol, že dôkazné bremeno je na strane daňového subjektu, ktorý disponuje právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane a ktorý si aj tento nárok uplatnil. Bolo preto jeho povinnosťou preukázať, že si nárok uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Z administratívneho spisu krajský súd nezistil, že by žalobca s výnimkou čestného prehlásenia pána M. predložil relevantný dôkaz o tom, že by dodávky, pri ktorých si uplatnil nárok na odpočítanie dane, mali pochádzať od dodávateľa uvedeného na faktúrach. Postup finančných orgánov vo svetle týchto argumentov vyhodnotil krajský súd ako správny.

11. Vo vzťahu k judikatúre Súdneho dvora Európskej únie (najmä rozhodnutia sp. zn. C-354/03, C-353/03 a C-484/03) v spojení s rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/1/2010 zo dňa 19. augusta 2010 krajský súd uviedol, že tieto sa týkajú len uplatnenia nároku na odpočet dane na vstupe u osôb povinných k dani, ktorých plnenia boli v rámci reťazca poskytnuté s úmyslom dopustiť sa podvodu alebo pokiaľ ich plnenia nasledovali v dodávateľskom reťazci, kedy tieto osoby o podvodnom konaní nevedeli alebo nemohli vedieť. Prenos dôkaznej povinnosti z daňového subjektu na

správca dane je výnimkou, ktorá je ustáľovaná judikatúrou vnútroštátnych súdov a nie na základe judikatúry Súdneho dvora Európskej únie. Judikatúra Súdneho dvora Európskej únie (v spojených veciach C-80/11 a C-142/11) uvádza, že je potrebné pripomenúť, že boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľ uznaný a podporovaný smernicou 2006/112. V tejto súvislosti súdny dvor rozhodol, že osoby podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovolávať noriem práva únie. Z tohto dôvodu prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť i priznanie práva na odpočet, ak sa s ohľadom na objektívne okolnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne. Súdny dvor taktiež vo svojej judikatúre pripúšťa, že nie je v rozpore s právom únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (rozsudky ESD C-409/04, C-499/10). Určenie opatrení, ktoré možno v tom ktorom prípade požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností toho ktorého prípadu vo veci samej (C-80/11, C-142-11). V prvom rade žalobca musí preukázať oprávnenosť žiadosti o vrátenie nadmerného odpočtu DPH, pričom skutočnosti uvedené v tejto žiadosti správca dane následne preveruje. Nepostačuje, keď daňový subjekt preukáže dodanie tovaru len prostredníctvom faktúr, avšak pre úspešné uplatnenie nároku na odpočet DPH je potrebné zo strany daňového subjektu preukázať, že došlo k reálnemu uskutočneniu zdaniteľných obchodov.

12. Záverom krajský súd konštatoval, že žalobcom predloženými daňovými dokladmi, predovšetkým vo svetle kontrolných zistení absentuje reálny základ, čo oprávnene vzbudzuje dosiaľ neodstránené pochybnosti o uskutočnení deklarovaných zdaniteľných plnení, na základe ktorých si žalobca uplatnil právo na vrátenie dane. Bolo potrebné, aby sám žalobca preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia s odbornou starostlivosťou vyplývajúcou z jeho podnikateľskej činnosti za účelom zabránenia tomu, že reálne uskutočnenie zdaniteľných obchodov bude spochybnené. Krajský súd nezhliadol v preskúmvanej právnej veci žiadne zásadné odlišnosti od skutkovej a právne obsahovej stránky administratívneho daňového konania a jeho záverov preskúmvaných v správnej veci.

13. O náhrade trov konania krajský súd rozhodol pri aplikácii § 167 ods. 1 SSP tak, že účastníkom náhradu trov konania nepriznal, nakoľko žalobca v konaní úspešný nebol a náhrada trov konania nepatrila ani žalovanému v zmysle § 168 SSP, nakoľko nebola splnená podmienka výnimočnosti.

14. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP, ktorou žiadal, aby najvyšší súd rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

15. S poukazom na jednotlivé úkony daňovej kontroly uviedol, že vedel objasniť správcovi dane základné otázky týkajúce sa zdaniteľného plnenia. Podľa jeho názoru mu nemožno uprieť, že dodávateľov preveroval spôsobom, ktorý je v obchodnom styku bežný a dostupný. Obe spoločnosti boli „živé“, na ich majetok nebol vyhlásený konkurz a neboli v likvidácii, preto nemal dôvod ich upodozrievať z účasti na podvode. Vo vzťahu k rozsahu servisných prác uviedol, že výsledky zdaniteľného plnenia sú vo virtuálnej úrovni, pretože súviseli so vzdialenými prístupmi. Okrem toho na vykonanie uvedených prác nie je potrebný veľký počet zamestnancov a veľa vstupného materiálu, prípadne náradia. Výkon takejto práce môže zabezpečiť len jedna jediná osoba so znalosťou IT a s počítačom.

16. Krajský súd sa podľa žalobcu zameril len na vyjadrenia konateľov dodávateľov, pričom nevzal do úvahy skutočnosť, že všetci odberatelia žalobcu potvrdili dodanie zdaniteľného plnenia, čím potvrdili reálnosť obchodu. Podľa názoru žalobcu nie je vyjadrenie konateľov spoločností Atlanta VR s.r.o. a DAHN STAV s.r.o. dostačujúcim podkladom na vyvodenie záveru o nereálnosti zdaniteľného plnenia. Za rovnako neprípustnú považoval skutočnosť, že len na základe vyjadrení, resp. nesúčinnosti oboch konateľov dodávateľov žalobcu je možné vyvodzovať záver, že si žalobca svoje právo na odpočet z dodávateľských faktúr uplatnil podvodne alebo neprijal opatrenia na zabránenie daňovému podvodu. Podľa jeho názoru nie je možné od neho vyžadovať, aby po 1,5 roku zabezpečil ich kontaktnosť a súčinnosť alebo, aby zabezpečil účtovnú evidenciu dodávateľov. Z tohto dôvodu sa snažil preukázať

oprávnenosť odpočtu inými dôkazmi, ktoré sú súčasťou administratívneho spisu.

17. Vo vzťahu k úvahám žalovaného ohľadom predmetu podnikania dodávateľov a formálnych náležitostí faktúry odkázal na príslušné body žaloby s tým, že nechce duplikovať svoje tvrdenia. V tejto súvislosti dodal, že z obchodného registra je predmet činnosti oboch dodávateľov zrejмый.

18. Záverom kasačnej sťažnosti uviedol, že žalovaný, ako aj správca dane nevyhodnotili správne všetky dôkazy rozhodujúce pre správne určenie oprávnenosti odpočtu DPH. Pochybnosti, na ktoré poukazuje krajský súd, by museli byť rozumné a dôvodné, pre existenciu ktorých by nebolo možné žalobcovi uznať odpočet DPH a ak by aj existovali takéto pochybnosti, mal za to, že dôkazné bremeno uniesol.

19. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti žalobcu nevyjadril.

20. Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný podľa § 21 písm. a/ SSP v spojení s § 438 ods. 2 SSP, po tom, čo zistil, že kasačná sťažnosť bola podaná riadne a včas (§ 443 SSP a § 444 SSP), oprávnenou osobou na podanie kasačnej sťažnosti (§ 442 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 SSP), kasačná sťažnosť má predpísané náležitosti (§ 445 ods. 1 SSP a § 57 SSP), preskúmal napadnuté rozhodnutie z dôvodov a v rozsahu uvedenom v podanej kasačnej sťažnosti podľa § 440 SSP, § 441 SSP a § 453 SSP a postupom podľa § 455 SSP bez nariadenia pojednávania dospel k záveru, že kasačná sťažnosť žalobcu nie je dôvodná.

21. Predmetom konania pred kasačným súdom je rozhodnutie o podanej kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku krajského súdu, ktorým krajský súd zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania v úvode tohto rozsudku opísaných rozhodnutí daňových orgánov vo veci vyrubenia rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2015.

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

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

24. Podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovaru a služieb, ktorú 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.

25. Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH 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.

26. Podľa § 3 ods. 1 daňového poriadku pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pri tom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

27. 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.

28. 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 evidencie a záznamov, ktoré je povinný viesť.

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

30. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Žiline po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a dospel pritom 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. S týmito sa kasačný súd stotožňuje v celom rozsahu.

31. Účelom daňového konania je zistenie, či 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.

32. Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane vykonáva a vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosť 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.

33. Podľa názoru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vysloveného v rozsudku sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17. februára 2015 aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami 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 vyšlo najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácii relevantných ustanovení.

34. 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, keďže daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná a akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosť a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

35. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/19/2015 zo dňa 23. februára 2017, podľa ktorého „...Najvyšší súd Slovenskej republiky zdôrazňuje, že dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt. Preukázanie dodávok tovaru a služieb len faktúrami nie je podľa súdu postačujúce. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočne reálne plnenie. To, že určitý doklad má náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu...“

36. Daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej (uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky z 14. novembra 2018, sp. zn. I.ÚS 377/2018-53).

37. Podľa názoru kasačného súdu je nutné uviesť si postavenie správcu dane v daňovom konaní, ktorý nie je protistranou daňového subjektu, ale je príslušným správnym orgánom, ktorý vedie dokazovanie, dôkazy vykonáva a procesom voľného hodnotenia dôkazov ustalať zistený skutkový stav. Pri tomto postupe musí zachovávať práva daňového subjektu, rešpektovať zásadu spolupráce a ostatné zásady správy daní. Odpočítanie dane nenastáva „ex lege“, ale je právom platiteľa dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou preukázania zákonných podmienok na jeho uplatnenie. Zákon o DPH 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, presne odrážajú skutočne realizované plnenia. 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 nepochybné, že v ňom uvedené údaje odrážajú skutočnosť.

38. Pre účely § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH je nevyhnutné kumulatívne spojenie všetkých zákonom definovaných podmienok v ich vzájomnej súvislosti, vrátane preukázania vecného súvisu medzi prijatým zdaniteľným plnením a daňovým dokladom, ktorým platiteľ dane deklaruje prijatie zdaniteľného plnenia. Pre splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na odpočet dane nepostačuje iba predloženie dokladov (faktúr). Daňové doklady musia jednoznačne preukazovať prijatie zdaniteľného plnenia, t. j. skutočnosť, že zdaniteľné plnenie bolo prijaté od platiteľa, ktorý fakturoval zdaniteľné plnenie. Pokiaľ nie je preukázané, že by tieto hmotnoprávne podmienky boli splnené, nepostačuje na vznik nároku na odpočet dane len samotná existencia dokladu, hoci by aj obsahoval všetky formálne náležitosti.

39. Kasačný súd sa nemohol stotožniť s tvrdením žalobcu, že vedel aspoň v základných črtách preukázať realnosť deklarovaného plnenia. Predložením faktúr a účtovných dokladov ešte nie je vyčerpané dôkazné bremeno daňového subjektu, keďže faktúra a účtovné doklady predstavujú len formálne doklady o vykonaní predmetného obchodu, pričom nepreukazujú jeho skutočnú realizáciu. V prejednávanej veci bolo pritom vykonaným dokazovaním preukázateľne spochybnené, že obchodné transakcie skutočne prebehli spôsobom deklarovaným v predložených faktúrach. Žalobca v konaní neobjasnil, kto vlastne pre neho vykonal bližšie nešpecifikované práce a služby, ktoré žalobca dodal svojim odberateľom. Všetky zhromaždené informácie podporujú záver prijatý daňovými orgánmi, že deklarovaní dodávatelia žalobcu nevystupovali v predmetných obchodných transakciách ako skutoční dodávatelia. Krajský súd oprel svoje závery o viacero dôkazných prostriedkov získaných správcom dane, ktoré boli správne vyhodnotené, pričom záver o opodstatnených pochybnostiach týkajúcich sa deklarovaných obchodných transakciách žalobca počas celého priebehu daňovej kontroly nedokázal vyvrátiť.

40. Ako vyplýva z administratívneho spisu, dodávateľ žalobcu spoločnosť DAHN STAV s.r.o. nemala v roku 2015 žiadne personálne ani technické kapacity na zabezpečenie deklarovaných obchodných transakcií. Na adrese svojho registrovaného sídla sa spoločnosť nenachádzala. Vo vzťahu k „Čestnému vyhláseniu“ zo dňa 09. marca 2017 kasačný súd konštatuje, že toto nemá žiadnu výpovednú hodnotu,

pretože hoci konateľ dodávateľskej spoločnosti DAHN STAV s.r.o. G. M. uviedol, že preverované dodávky prebehli tak, ako je uvedené na faktúrach, avšak počas ústneho pojednávania pred správcom dane sa nevedel vyjadriť k fakturovaným prácam a službám a žiadne doklady v stanovenej lehote správcovi dane nepredložil. Vo vzťahu k dodávateľskej spoločnosti Atlanta VR s.r.o. správca dane prostredníctvom vykonaného šetrenia zistil, že spoločnosť nemala v roku 2015 žiadnych zamestnancov. Konateľ spoločnosti sa nevedel vyjadriť aké obchody uskutočňovala spoločnosť so žalobcom a kto a kde vykonával práce, ktoré spoločnosť Atlanta VR s.r.o. žalobcovi fakturovala.

41. Žalobca okrem predloženia faktúr, dokladu o ich zaplatení, prípadne zmluvy s dodávateľmi ničím nepreukázal, že deklarované služby a práce boli vykonané pričinením spoločností Atlanta VR s.r.o. a DAHN STAV s.r.o. Okrem toho predmet fakturácie bol vo faktúrach vymedzený len všeobecne a neurčito, bez označenia rozsahu a druhu dodanej služby, a preto faktúry neobsahovali z tohto hľadiska predpísané náležitosti (§ 74 ods. 1 písm. f/ daňového poriadku). Žalobca nevedel uviesť kto predmetné služby a práce vykonával. Šetrením bolo tiež zistené, že dodávateľské spoločnosti nemali oprávnenie na výkon predmetných činností. Žalobca počas priebehu daňovej kontroly nepredložil daňovým orgánom žiadne dôkazné prostriedky, prostredníctvom ktorých by vyvrátil pochybnosti správcu dane o uskutočnení deklarovaných zdaniteľných plnení. Z uvedených dôvodov postupoval krajský súd v súlade so zákonom, keď sa stotožnil so závermi žalovaného, že nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti u dodávateľov žalobcu a následne ani právo žalobcu na odpočítania dane.

42. Vo vzťahu k tvrdeniam žalobcu, že všetci jeho odberatelia potvrdili dodanie služieb a prác, čím mali potvrdiť realnosť obchodu, kasačný súd uvádza, že daňové orgány nespochybnili uskutočnenie zdaniteľných obchodov u konečných odberateľov, ale predmetom ich pochybností bolo, že deklarované služby a práce boli vykonané dodávateľskými spoločnosťami Atlanta VR s.r.o. a DAHN STAV s.r.o.

43. Kasačný súd zdôrazňuje, že daňové orgány nezaťažovali žalobcu dôkazným bremenom týkajúcim sa podvodného konania jeho dodávateľov. Od žalobcu požadovali, aby dôkazne doložil splnenie formálnych i materiálnych podmienok na odpočítanie dane, ktoré sám deklaroval. Práve táto skutočnosť bola rozhodujúcou pre záver správcu dane o nesplnení podmienok podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH pre odpočítanie dane, ktorý správne považoval krajský súd za opodstatnený. V tejto súvislosti, vo vzťahu k žalobcom poukazovanou judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie kasačný súd dodáva, že žalobca neuviedol, v čom sa rozchádza so závermi krajského súdu a akým spôsobom mohli rozhodnutia súdneho dvora ovplyvniť právny názor kasačného súdu. Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/32/2012 zo dňa 27. novembra 2012, na ktorý žalobca tiež poukazoval, sa na rozdiel od prejednávanej veci týkal spochybnenia existencie tovaru (granitová dlažba, žulová) na všetkých stupňoch obchodného reťazca, pričom podstatnou bola otázka, s akou odbornou starostlivosťou daňový subjekt pristupoval k realizácii zdaniteľného obchodu, keď obchodoval s niečím, čo zrejme ani neexistovalo.

44. Kasačný súd konštatuje, že kasačná sťažnosť žalobcu neobsahuje žiadne právne relevantné tvrdenia a dôkazy, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu. Kasačný súd preto kasačnú sťažnosť žalobcu ako nedôvodnú podľa § 461 SSP zamietol.

45. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol kasačný súd tak, že žalobcovi, ktorý nemal v konaní o kasačnej sťažnosti úspech, nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznal (§ 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 a contrario SSP). Žalovanému orgánu verejnej správy kasačný súd nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznal, keďže to nemožno spravodlivo požadovať a v súvislosti s kasačným konaním žalovanému orgánu verejnej správy ani trovy nevznikli (§ 467 ods. 1 v spojení s § 168 SSP).

46. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s ust. § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.