

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 8Sžfk/69/2019
Identifikačné číslo spisu: 4017200948
Dátum vydania rozhodnutia: 18.06.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Jaroslava Fúrová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:4017200948.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a členov senátu Mgr. Petra Melichera a JUDr. Eriky Šobichovej, v právnej veci žalobcu: STAVOREX s.r.o., so sídlom Mostná 13, Nitra, IČO: 31 436 064, právne zastúpeného JUDr. Margitou Málíkovou, advokátkou so sídlom kancelárie Vájanského 3, 949 01 Nitra, proti žalovanému: Finančnému riaditeľstvu SR, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101965341/2017 zo 14. septembra 2017, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/177/2017-112 z 29. mája 2019, 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

O d ô v o d n e n i e

1. Krajský súd v Nitre (ďalej len „správny súd“) rozsudkom č. k. 11S/177/2017-112 z 29. mája 2019 podľa ust. § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a následne zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 101965341/2017 zo 14. septembra 2017, ktorým žalovaný ako odvolací orgán potvrdil rozhodnutie správcu dane - Daňového úradu Nitra č. 101372871/2017 z 19. júna 2017, ktorým určil žalobcovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie november 2015 vo výške 24.453,34 eura tak, že znížil nadmerný odpočet zo sumy 69.518,89 eura na sumu 45.065,55 eura, zároveň určil časť nadmerného odpočtu odpočítanú od vlastnej daňovej povinnosti v nasledujúcom zdaňovacom období december 2015 v sume 7.893,59 eura; a súčasne nepriznal žalovanému právo na náhradu trov konania.

2. V odôvodnení rozsudku správny súd skonštatoval, že vzhľadom na ľahkú zneužitelnosť nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, zákonodarca požaduje, aby platiteľ tejto dane, ktorý si podľa daňového priznania uplatňuje nárok na odpočítanie dane, bol schopný preukázať, že zdaniteľné obchody

boli reálne uskutočnené tak, ako sú deklarované v daňových dokladoch, teda v tomto prípade na faktúrach: č. 2015112359 z 23. novembra 2015 vystavenej spoločnosťou UPROKO s.r.o. ako dodávateľom, č. 2015111857 z 18. novembra 2015 a č. 2015112656 z 26. novembra 2015 vystavených spoločnosťou BKB holding s.r.o. ako dodávateľom a č. 150111019 z 30. novembra 2015 vystavenej spoločnosťou Energetické systémy s.r.o. ako dodávateľom pre žalobcu. V tomto smere podľa názoru správneho súdu správca dane vykonal v potrebnom rozsahu dokazovanie, a to vyžiadanim listinných dokladov od žalobcu a jeho bezprostredných dodávateľov, t. j. spoločností UPROKO s.r.o., BKB holding s.r.o. a Energetické systémy s.r.o., tiež vypočul konateľov týchto spoločností, a dodanie služieb overil u objednávateľa diela (SPU v Nitre) a subdodávateľa ELLIO, spol. s r.o..

3. V pokračovaní odôvodnenia rozsudku správny súd poukázal na zásady dôkaznej povinnosti daňového subjektu - osobitne pokiaľ ide o preukazovanie reálneho uskutočnenia zdaniteľného plnenia, v súvislosti s čím poukázal na rozhodnutia Najvyššieho súdu SR vo veciach sp. zn. 3Sžfk/40/2017, 4Sžfk/38/2017, 1Sžfk/1/2017, 6Sžfk/43/2017, ISžf/82/2016, ako aj na uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 705/2017.

4. Správny súd ďalej uviedol, že nakoľko správca dane v priebehu daňovej kontroly získal pochybnosť o tom, že zdaniteľné plnenia boli realizované tak, ako je uvedené na predložených faktúrach, oprávnené preveroval skutkový stav s cieľom odstrániť vzniknuté pochybnosti. Za účelom zistenia skutkového stavu v súvislosti s deklarovanými zdaniteľnými obchodmi žalobcu (odberateľ) a spoločností dodávateľov: UPROKO s.r.o. a BKB holding s.r.o. v zdaňovacom období november 2015 podľa faktúry č. 2015112359 z 23. novembra 2015 vystavenej spoločnosťou UPROKO s.r.o. s predmetom fakturácie: zemné práce a úprava terénu a faktúrami č. 2015111857 z 18. novembra 2015 a č. 2015112656 z 26. novembra 2015 vystavenými spoločnosťou BKB holding s.r.o., s predmetom fakturácie: pomocné stavebné práce a zatepľovacie práce na ul. Petzvalova 26 - 44, Nitra, správca dane preveroval realnosť a realizáciu týchto obchodných transakcií cestou Kriminálneho úradu finančnej správy u dodávateľov žalobcu - spoločností UPROKO s.r.o. a BKB holding s.r.o. a zistil, že obe spoločnosti boli v čase výkonu daňovej kontroly už nekontaktné a počas výkonu daňovej kontroly u žalobcu obe ku dňu 25. mája 2016 zanikli zlúčením s obchodnou spoločnosťou KIVOX s.r.o.. Konateľkou oboch týchto spoločností bola od 12. júna 2015 (pri spoločnosti UPROKO s.r.o.) a od 24. júla 2015 (pri spoločnosti BKB holding s.r.o.) do 24. novembra 2015 X. I., pričom obe spoločnosti k 25. novembra 2015 zmenili konateľa a týmto sa stal Michal Pútik (L. X. I.). X. I. a ani S. K. dodanie služieb podľa vyššie uvedených faktúr spoločnosťami UPROKO s.r.o. a BKB holding s.r.o. nepotvrdili, uvedené spoločnosti a ani ich konatelia žiadne listinné dôkazy na preukázanie realizácie obchodných transakcií nepredložili. X. I. sa k činnosti spoločnosti vyjadriť nevedela, uviedla, že bola „biely kôň“, za spoločnosť žiadnu faktúru nevystavila, ani nepodpísala, nikoho na konanie v mene spoločnosti nepoverila. V podobnom duchu sa vyjadril i S. K.. Oba zdohodne uviedli, že ich konateľstvo v spoločnostiach sa viazalo len k tomu, že za odplatu vyberali z účtov oboch spoločností finančnú hotovosť. Kontakt so štatutárnymi zástupcami týchto spoločností netvrdil ani konateľ žalobcu, ktorý vysvetlil, že zamestnanci žalobcu (X. S. M. V. A.) komunikovali s nejakým predákom/ parťákom/skupinovým vedúcim skupiny, ktorá realizovala pomocné stavebné práce v Nitre, dohodli sa na vykonaní prác, tieto boli vykonané a následne bola na základe vystavených faktúr uhradená cena za vykonanie prác. Správca dane tiež zistil, že obe spoločnosti boli v čase predmetných obchodných transakcií riadne evidované v obchodnom registri, mali evidovanú registračnú pokladňu, za zdaňovacie obdobie november 2015 podali daňové priznanie. Správny súd nadväzne uzavrel, že správca dane v danom prípade po vykonaní rozsiahleho dokazovania správne konštatoval, že priamy dodávateľ žalobcu (spoločnosť UPROKO s.r.o. a spoločnosť BKB holding s.r.o.) zrealizovanie obchodu nepotvrdil a nepreukázal ho, preto mu v súvislosti s dodaním služieb nevznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 2 zákona o dani z pridanej hodnoty, na ktorú následne nadväzovalo uplatnené právo žalobcu na odpočítanie dane.

5. K namietanému neprimeranému prenosu dôkazného bremena na žalobcu správny súd poukázal na rozhodnutia Najvyššieho súdu SR vo veciach sp. zn. 5Sžf/63/2011, 2Sžf/4/2009 a 5Sžf/66/2016, k čomu ďalej uviedol, že je právom a povinnosťou správcu dane preveriť hodnovernosť žalobcom predložených dokladov. O výsledkoch vykonaného dokazovania bol žalobca v priebehu daňovej kontroly

správcom dane podrobne oboznamovaný a mal možnosť sa k nim vyjadrovať, čo žalobca i využil. V daňovom konaní správca dane nevyhľadáva dôkazy za kontrolovaný daňový subjekt, pretože ich označenie, resp. predloženie tvorí dôkaznú povinnosť daňového subjektu, nakoľko daňové konanie je ovládané zásadou prejednacou, nie vyhľadávacou. Povinnosťou správcu dane je zväziť vykonanie navrhovaného dôkazu, resp. navrhovaný dôkaz vykonať, alebo zdôvodniť, prečo vykonanie navrhovaného dôkazu považuje s poukazom na poznatky získané v priebehu daňovej kontroly za irelevantné.

6. K judikatúre Súdneho dvora EÚ, na ktorú žalobca poukazoval, správny súd uviedol, že vnútroštátnu právnu úpravu dane z pridanej hodnoty je potrebné vykladať v súlade s právom Európskej únie a Smernicou Rady EÚ 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty. Z ustálenej judikatúry Súdneho dvora EÚ vyplýva právo členských štátov vnútroštátnym právom zabezpečiť v záujme ochrany oprávnených nárokov štátov na inkaso dane z pridanej hodnoty podmienky na zamedzenie zneužívania jednotného systému dane z pridanej hodnoty, avšak s prihliadnutím na zásadu proporcionality so zamedzením neprimeraného zásahu do práv platiteľov tejto dane na vrátenie dane z pridanej hodnoty nimi zaplatenej v súvislosti so zabezpečovaním ich zdaniteľných plnení na vstupe. V tomto ohľade je právna úprava dane z pridanej hodnoty vnímaná ako právo každého platiteľa tejto dane na odpočet dane z pridanej hodnoty zaplatenej ním na vstupe vzťahujúce sa na všetky operácie výroby a distribúcie po odpočítaní dane, ktorou boli priamo zaťažené jednotlivé nákladové prvky tvoriace cenu, pričom otázka, či daň z pridanej hodnoty splatná vo vzťahu k predchádzajúcim alebo nasledujúcim predajom dotknutého tovaru bola alebo nebola zaplatená do štátnej pokladnice, nemá vplyv na právo platiteľa dane na odpočet dane z pridanej hodnoty zaplatenej na vstupe. Uvedený výklad zásady neutrality dane z pridanej hodnoty vyplýva z judikatúry Súdneho dvora EÚ, na ktorú poukazoval i žalobca v podanej žalobe, napr. rozsudky v spojených veciach Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03), Bond House Systems (C-484/03) a v spojených veciach Kittel (C-439/04) a obchodná spoločnosť Recolta Recycling (C-440/04). Súdny dvor EÚ vo svojej judikatúre taktiež konštatuje, že vnútroštátnemu súdu prináleží odmietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa vo svetle objektívnych skutočností preukáže, že platiteľ dane sa svojou kúpou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty, a to aj vtedy, ak dotknuté plnenie spĺňa objektívne kritériá, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru/služby platiteľom dane a hospodárska činnosť. Taktiež Súdny dvor EÚ vo svojej judikatúre pripúšťa, že nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia (due diligence), ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode - rozsudky Súdneho dvora EÚ vo veciach napr. Teleos plc. a spol. (C-409/04), Vlaamse Oliemaatschappij NV (C-499/10). V tomto smere dôkazná povinnosť v daňovom konaní jednoznačne spočíva na daňovom subjekte - žalobcovi, ktorému daňové orgány poskytli dostatok priestoru, aby svoje tvrdenia a dôvodnosť odpočítania dane z pridanej hodnoty i preukázal (nielen formálnymi dokladmi), čo žalobca neurobil, keď si nedostatočne preveril svojich dodávateľov. Žalobca v tomto smere nepostupoval s dostatočnou starostlivosťou, keď sa uspokojil len s prevereními si spoločností v dostupných registroch, pričom so zástupcami spoločností dodávateľov nerokoval, tieto osoby ani nepoznal, tiež si nijako nepreveril osobu, s ktorou jeho zamestnanci dohodli vykonanie predmetných prác. Bez náležitého preverenia sa spoľahol na to, že práce vykonal subjekt, ktorý vystavil faktúru. Pritom bolo potrebné, aby sám žalobca preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia s odbornou starostlivosťou vyplývajúcou z jeho podnikateľskej činnosti, aby zabránil tomu, že reálne uskutočnenie zdaniteľných obchodov medzi ním a deklarovateľmi dodávateľmi bude spochybnené. Určenie opatrení, ktoré možno v tom, ktorom prípade požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností toho, ktorého prípadu vo veci samej (rozsudok SD EÚ v spojených veciach Mahagében kft. a Pétér Dávid č. C-80/11 a C-142/11). V priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania bolo nepochybne preukázané, že žalobca neprijal žiadne takéto opatrenia. V predmetnej veci nie je absolútne postačujúce predložiť iba formálne správne daňové doklady, ale je nevyhnutné preukázať skutočnú realizáciu obchodných transakcií, čo zahŕňa aj preverenie dodávateľov. Práve z dôvodu ich nepreverenia a neprijatia adekvátnych opatrení v deklarovovaných obchodných vzťahoch sa podľa názoru súdu nemôže žalobca odvolávať na to, že vo vzťahu k deklarovateľom konal v dobrej viere,

resp. že nevedel alebo nemohol vedieť, že konkrétne obchody sú súčasťou nejakého podvodného konania zo strany osoby vystavujúcej faktúru.

7. K predloženej faktúre č. 150111019 z 30. novembra 2015 vystavenej spoločnosťou Energetické systémy s.r.o. s predmetom fakturácie: príprava ponuky pre verejné obstarávanie, projektový manažment a administratívne práce v zmysle zmluvy o poskytovaní služieb z 10. marca 2015, správny súd uviedol, že nakoľko správca dane v priebehu daňovej kontroly i v prípade odpočtu dane z tejto faktúry získal pochybnosť o tom, či zdaniteľné plnenie bolo realizované tak, ako je uvedené na predloženej faktúre, i v tomto prípade oprávnenne preveroval skutkový stav s cieľom odstrániť vzniknuté pochybnosti. Za účelom zistenia skutkového stavu v súvislosti s deklarovaným zdaniteľným obchodom preveroval realitu a realizáciu tohto obchodu cestou Kriminálneho úradu finančnej správy u dodávateľa žalobcu - spoločnosti Energetické systémy s.r.o. a zistil, že hoci konateľ dodávateľa Ľ. H. dodanie služieb i vystavenie faktúry potvrdil, definovanie predmetu ich zmluvného vzťahu založeného zmluvou o poskytovaní služieb z 10. marca 2015 bolo vo výpovediach konateľov žalobcu a jeho dodávateľa neidentické. Správca dane v súvislosti s týmto obchodným vzťahom zistil, že žalobca uzavrel s Ľ. H. ako fyzickou osobou 2. decembra 2014 zmluvu o budúcej zmluve o poskytovaní služieb, ktorá upravovala budúcu spoluprácu v súvislosti s dodávkou komplexných služieb v oblasti verejného obstarávania so záväzkom uzavrieť zmluvu o poskytovaní služieb do 30. marca 2015. 9. februára 2008 bola do obchodného registra zapísaná spoločnosť JM PERFECT, s.r.o., ktorej konateľom sa k 10. februáru 2015 stal Ľ. H. a 13. marca 2015 došlo k zmene obchodného mena spoločnosti na Energetické systémy s.r.o. a zároveň bol rozšírený predmet činnosti tejto spoločnosti, okrem iného aj o činnosti: počítačové služby, služby súvisiace s počítačovým spracovaním údajov, administratívne služby, činnosť podnikateľských, organizačných a ekonomických poradcov, vedenie účtovníctva, prieskum trhu a verejnej mienky. 10. marca 2015 uzavrela spoločnosť Energetické systémy s.r.o. ako dodávateľ so žalobcom zmluvu o poskytovaní služieb, pričom 31. marca 2015 sa uvedená spoločnosť stala platiteľom dane z pridanej hodnoty. 30. novembra 2015 bola vystavená predmetná faktúra vo výške 132.000,- eur (základ dane 110.000,- eur, DPH 22.000,- eur), na základe ktorej si žalobca uplatnil odpočítanie dane. Správca dane tiež zistil, že dodávateľom vystavená faktúra je riadne zaúčtovaná v jeho účtovníctve, daň z pridanej hodnoty z nej bola priznaná a odvedená v zdaňovacom období IV. štvrtrok 2015. K úhrade predmetnej faktúry došlo v troch častiach (28. decembra 2015 v sume 50.000,- eur, 10. marca 2016 v sume 60.000,- eur a 8. apríla 2016 v sume 11.000,- eur). Nakoľko predmet zmluvy sa týkal verejného obstarávania na zákazke výmeny okien na SPU v Nitre, správca dane vykonal miestne zisťovanie v SPU v Nitre za účelom preverenia priebehu verejného obstarávania a jej víťaza, ktorým sa stal žalobca. Tiež vykonal miestne zisťovanie u dodávateľa žalobcu - spoločnosti ELLIO, spol. s r.o. a u spoločnosti ANEKO SK, a.s. (ktorá bola subdodávateľom hliníkových okien a dverí s montážou), ktoré sa podieľali na realizácii zákazky získanej žalobcom v rámci verejného obstarávania. Správca dane z listín získaných v priebehu daňovej kontroly od uvedených spoločností zistil, že činnosti v zmysle zmluvy o poskytovaní služieb z 10. marca 2015, ktoré definoval konateľ dodávateľa (Ľ. H.) boli v skutočnosti vykonané už na jeseň roku 2014 a tieto sa odrazili v prvej ponuke zaslanej žalobcom 1. októbra 2014 elektronicky spolu s vyplneným návrhom na plnenie súťažných kritérií a oceneným výkazom výmer, pričom po zverejnení výzvy v obchodnom vestníku bola ponuka žalobcu doručená verejnému obstarávateľovi 29. decembra 2014 spolu s oceneným výkazom výmer z 19. decembra 2014 vypracovaným stavebným cenárom O. X.. Výkresovú dokumentáciu a technické správy vypracovala v máji 2014 projektová kancelária SH final s.r.o. a nie F. V. V. ako uviedol konateľ dodávateľa, pričom tento sa stal zamestnancom dodávateľa žalobcu až 15. januára 2016. Certifikáty a vyhlásenia o zhode boli v skutočnosti dodané spoločnosťou ANEKO SK, a.s. a tieto dokumenty zaslal žalobca verejnému obstarávateľovi už v januári 2015, pričom zmluva o spolupráci bola medzi žalobcom a spoločnosťou Energetické systémy s.r.o. uzavretá 10. marca 2015, pričom v mesiaci január 2015 Ľ. H. ešte nebol konateľom tejto spoločnosti a aj k zmene obchodného mena došlo po januári 2015. Uvedené zistenia potom spochybnili pravdivosť obsahu listín predložených žalobcom, ktorými preukazoval naplnenie zmluvy o poskytovaní služieb z 10. marca 2015 uzavretej s dodávateľom - spoločnosťou Energetické systémy s.r.o.. Správny súd nadväzne uzavrel, že správca dane v danom prípade po vykonaní rozsiahleho dokazovania správne konštatoval, že dodávateľ žalobcu (spoločnosť Energetické systémy s.r.o.) zrealizovanie obchodu nepreukázal, preto mu v súvislosti s dodaním služieb nevznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 2 zákona o dani z pridanej

hodnoty, na ktorú následne nadväzovalo uplatnené právo žalobcu na odpočítanie dane.

8. Správny súd uzavrel, že skutkový stav zistený správcou dane a žalovaným je dostatočný, vychádza nielen z daňových dokladov predložených daňovým subjektom, ale predovšetkým zo zistení, že týmto dokladom absentuje materiálny podklad. Žalobca mal možnosť vyjadriť sa ku všetkým zisteniam správcu dane a zaujať k nim stanovisko, čo i využil a na svojich procesných právach nebol žiadnym spôsobom poškodený. Záver správcu dane a žalovaného, ktorý urobili a ustálili vo svojich rozhodnutiach, zodpovedá zásadám logického myslenia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov platnom v čase posudzovaného zdaňovacieho obdobia, pričom správny súd nezistil ani žiadne procesné pochybenia daňových orgánov, ku ktorým by musel prihliadať. Žalovaný riadne odôvodnil svoje rozhodnutie v ústavnom a zákonnom procesnoprávnom a hmotnoprávnom rámci.

9. O trovách konania správny súd rozhodol tak, že žalovanému, ktorý mal v konaní plný úspech (súd žalobu zamietol), nepriznal náhradu trov konania, keď v predmetnej veci nejde o výnimočný prípad a zo súdneho spisu ani nevyplýva, že by mu v súvislosti s týmto správnym súdnym konaním trovy konania vznikli.

10. Proti rozsudku správneho súdu podal v zákonnej lehote žalobca (sťažovateľ) kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p., v ktorej namietal, že správny súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci a navrhol, aby kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok správneho súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

11. V kasačnej sťažnosti sťažovateľ uviedol, že porušenie zákonných povinností spoločnosťou UPROKO s.r.o. a BKB holding s.r.o. voči štátu nemaže byť na ťarchu sťažovateľa a v konečnom dôsledku mu spôsobiť ujmu. Práce boli fyzicky vykonané, vystavené daňové doklady zavedené do účtovnej evidencie, prijatie platby bolo preukázané dokladom z registračnej pokladne spoločnosti UPROKO s.r.o. a BKB holding s.r.o., ktoré boli príslušným správcou dane riadne zaregistrované. Na požiadavku správcu dane, aby platiteľ uplatňujúci právo na odpočet dane preukázal, že zdaniteľný obchod bol reálne uskutočnený práve osobou uvedenou na faktúre, by musel mať správca dane oporu v zákone, čo správca dane nepreukázal a podľa názoru sťažovateľa táto skutočnosť mala za následok procesný nedostatok daňového konania. Zásada zákonnosti daňového konania vyplýva z ústavného princípu ukladania daní, ktorá je vyjadrená v čl. 59 ods. 2 Ústavy SR. Z dikcie tohto ustanovenia vyplýva, že daňové orgány v daňovom konaní nemôžu chrániť len fiškálne záujmy štátu ako prioritné, ale sú súčasne povinné zachovať práva a oprávnené záujmy daňových subjektov.

12. K problematike bremena dôkazu sťažovateľ uviedol, že nevedel a ani v súčasnosti, po takmer štyroch rokoch od začatia daňového konania, nevie, aké ďalšie dôkazy mal v uvedenej veci predložiť, ako obozretne mal konať, keď konateľ spoločnosti Energetické systémy s.r.o. potvrdil vykonanie prác, obidve spoločnosti mali faktúry zaevidované v účtovnej evidencii, spoločnosť Energetické systémy s.r.o. odvieďla v súlade so zákonom o dani z pridanej hodnoty daň z pridanej hodnoty príslušnému správcovi dane; nemôže byť na ujmu sťažovateľa, že konateľmi spoločností UPROKO s.r.o. a BKB holding s.r.o. boli „biele kone“, ale aj napriek tej skutočnosti boli vydané príjmové doklady týchto spoločností, zaregistrované registračnými pokladňami. Sťažovateľ predložil všetky dôkazy, ktoré je možné od neho spravodlivo požadovať, preukazujúce ním uplatnené právo na odpočet DPH, čím vyčerpал svoje dôkazné bremeno. Daňové orgány sa vo svojich rozhodnutiach, s ktorými sa stotožnil aj správny súd, tvrdili porušenie ustanovení zákona o dani z pridanej hodnoty sťažovateľom, pričom ich pochybnosti sa netýkali dodania služieb sťažovateľovi, dodanie služieb ako takých nebolo predmetom pochybností, ale skutočnosti, či tieto služby boli dodané spoločnosťami uvedenými na faktúre ako dodávateľmi. Uvedená skutočnosť však podľa právneho názoru sťažovateľa, nie je jeho dôkazným bremenom, ale iného subjektu. Dôkazné bremeno sťažovateľa tvoria skutočnosti uvedené v ustanoveniach § 49 ods. 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o dani z pridanej hodnoty. Sťažovateľ v uvedenom kontexte poukázal na rozsudok Európskeho súdneho dvora z 21. júna 2012 v spojených veciach C-80/2011 a C-142/2011 (Mahagében Kft a Pétér David), kde Súdny dvor vyslovil právny

názor, že správca dane je oprávnený zamietnuť zdaniteľnej osobe odpočet DPH za tovar z dôvodu, že osoba, ktorá vystavila faktúru vzťahujúcu sa na tento tovar alebo jeden z jej poskytovateľov sa dopustil nezákonnosti, ale len vtedy, ak správca dane objektívne preukáže, že samotná dotknutá osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie, zakladajúce nárok na odpočet DPH, je súčasťou daňového podvodu zo strany osoby vystavujúcej faktúru alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca. Sťažovateľ si splnil svoju dôkaznú povinnosť a vierohodnými dôkazmi preukázal uplatnený nárok na odpočet DPH. Sťažovateľ nemal a nemá žiadne iné dôkazné prostriedky, ktorými by preukázal skutočnosti, ktorých nepreukázanie je považované za neunesenie dôkazného bremena. Spoločnosť Energetické systémy s.r.o., resp. jej bývalý konateľ, tiež potvrdila dodanie služieb ako aj ich úhradu. Vyjadrenie konateľov spoločností UPROKO s.r.o. a BKB holding s.r.o. nemôže byť rozhodujúcou skutočnosťou, či bola alebo nebola poskytnutá služba, pretože títo konatelia vykonávali len výbery z peňažných ústavov a neplnili základnú povinnosť konateľov ako štatutárnych zástupcov spoločností a porušenie právnych predpisov z ich strany nemôže ísť na ťarchu sťažovateľa. Sťažovateľ poukázal na nesplnenie dvoch základných zásad noriem práva únie, ktorými sú podvodné konanie a vedomosť daňového subjektu, že uvedené plnenie zakladajúce právo na odpočet dane bolo súčasťou podvodu.

13. Sťažovateľ ďalej uviedol, že nemá také možnosti, aby preveroval realnosť poskytnutia akejkoľvek služby či tovaru, ktorý obstaral, zo strany svojho dodávateľa, keď je nepredstaviteľné, aby si daňový subjekt kontroloval ekonomické ukazovatele či podnikateľské „schopnosti“ všetkých svojich dodávateľov. Sťažovateľ teda objektívne nemohol a v súčasnosti rovnako tak nemôže predložiť správcovi dane žiadne ďalšie návrhy či doklady na odstránenie pochybností o realnosti zdaniteľného plnenia práve od svojho dodávateľa, keď za vtedajšej skutkovej situácie daňový subjekt nemal žiaden oprávnený dôvod pochybovať o tom, že služby mu poskytli práve tie spoločnosti, ktoré mu ich aj faktúrami - daňovými dokladmi vyfakturovali. Na zdôraznenie poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR vo veci sp. zn. 3SŽf/1/2011.

14. Kasačnú sťažnosť sťažovateľ uzavrel konštatovaním, že považuje za nespravodlivé, aby bolo od neho požadované, aby sledoval a kontroloval obchodné či obstarávacie procesy služieb u iných subjektov, pred ich poskytnutím, navyše ak boli služby poskytnuté. Takáto činnosť má znaky šikanózneho konania, je nad rámec rozumnej miery a rovnako tak nad rámec obvyklého obchodného styku. Ak teda sťažovateľ štandardne požiada o poskytnutie služby spoločnosť, ktorá má oprávnenie poskytovať takéto služby a vykoná štandardné preverenie, nemá sťažovateľ žiadny dôvod pochybovať o tom, že tieto služby boli poskytnuté spoločnosťami uvedenými na daňových dokladoch. Reálne vykonanie služby bolo potvrdené a tieto spoločnosti boli riadne zapísané v obchodnom registri.

15. Žalovaný svoje právo nevyužil a v správnom súdom stanovenej lehote sa ku kasačnej sťažnosti sťažovateľa nevyjadril.

16. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“ alebo „kasačný súd“) ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 S.s.p.), po zistení, že kasačnú sťažnosť podal včas účastník konania zastúpený v súlade s ustanovením § 449 ods. 1 S.s.p., bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) preskúmal vec a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho súdu www.nsud.sk. Rozsudok bol verejne vyhlásený 18. júna 2020 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

17. Kasačný súd po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku správneho súdu preskúmal rozsudok správneho súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, skúmal aj napadnuté rozhodnutia žalovaného správneho orgánu a konanie im predchádzajúce najmä z toho pohľadu, či sa správny súd vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

18. Kasačný súd považuje napadnutý rozsudok správneho súdu za vecne správny a vyčerpávajúco

odôvodnený. Vo všeobecnosti naň odkazuje, pričom na zdôraznenie jeho správnosti uvádza:

19. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Daňový poriadok preto zakotvuje oprávnenia daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či daňové subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. 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.

20. V citovaných ustanoveniach zákona o dani z pridanej hodnoty (bod 21. rozsudku správneho súdu) sú stanovené podmienky, ktorých splnenie sa vyžaduje pri uplatnení práva na odpočet DPH. Na to, aby mohol byť pri dodaní tovaru uplatnený odpočet DPH, však nestačí len vyhotovenie faktúry s náležitosťami podľa § 71 zákona o dani z pridanej hodnoty. Musí dôjsť aj k preukázaniu reálneho, faktického dodania, ktoré musí byť rovnako materiálne preukázané. Tieto dve podmienky preukázania musia byť splnené kumulatívne, inak nárok na odpočet DPH nemožno uplatniť. Dôkazné bremeno v takomto prípade zaťažuje daňový subjekt, ktorý musí preukázať splnenie formálnej, ako aj materiálnej podmienky. Daňový subjekt má povinnosť preukázať faktúry, resp. iné daňové doklady, na základe ktorých si uplatňuje odpočet DPH. Tieto listinné dôkazy sa musia zhodovať so skutočne zrealizovanými plneniami. Preukázanie len faktúry je dostačujúce iba v prípade, že je nepochybne preukázateľná zhoda údajov uvedených vo faktúre s reálnym plnením. Doklady musia byť vystavené na reálnom materiálnom podklade, pričom údaje v nich musia byť aj ako právna skutočnosť reálne preukázateľné. Ak správca dane s prihliadnutím na objektívne skutočnosti zistí, že právo na odpočet DPH sa uplatňuje neoprávnené, spôsobom pokúšajúcim sa obísť zákon, subjektu právo na odpočet dane zamietne. Uvedené vyplýva z rozhodovacej činnosti Súdneho dvora Európskej únie a rovnako aj zo Smernice Rady EÚ 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty.

21. Podľa čl. 62 bod 2 Smernice Rady EÚ 2006/112/ES z 28. novembra 2006, a tiež podľa § 19 ods. 2 zákona o dani z pridanej hodnoty, daňová povinnosť pri dodaní služby vzniká dňom dodania služby. Dňom dodania služby sa rozumie deň, kedy je jej poskytnutie ukončené.

22. V rámci vyrubovacieho konania, pri preukazovaní reálneho dodania tovaru a služieb, zaťažuje dôkazné bremeno vždy daňový subjekt, v tomto prípade sťažovateľa. Podľa ustálenej judikatúry Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (vid. napr. rozhodnutia vo veciach sp. zn. 2Sžf/4/2009 a sp. zn. 5Sžf/97/2009), aj v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23. februára 2011, možno konštatovať, že dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - sťažovateľovi. Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - sťažovateľa, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil, preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený. Sťažovateľ ako daňový subjekt uplatňujúci si právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty neunesol dôkazné bremeno, čím nespĺnil jednu z dvoch zákonných podmienok zakotvených v ustanovení § 49 ods. 2 zákona o dani z pridanej hodnoty. Uvedené podmienky musia byť splnené kumulatívne, a preto nesplnenie jednej z nich, tak ako je tomu v predmetnej právnej veci, znamená negatívnu aplikáciu citovaného ustanovenia § 49 ods. 2 zákona o dani z pridanej hodnoty.

23. Taktiež daňový subjekt preukazuje skutočnosť, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosť, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní, alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom. Toto ustanovenie zakotvuje, že dôkazné bremeno je na strane daňového subjektu - sťažovateľa, ktorý je povinný preukázať, že si nárok

uplatňuje oprávnenie a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet DPH uznaný ako oprávnený. Nie je povinnosťou daňových orgánov vyhľadávať za daňový subjekt - sťažovateľa dôkazy preukazujúce jeho oprávnenie na odpočet dane, ale naopak bolo povinnosťou sťažovateľa ako daňového subjektu, predložiť relevantné dôkazy, ktorými by spôsobom vylučujúcim akékoľvek pochybnosti preukázal, že si odpočet dane v kontrolovanom zdaňovacom období uplatnil oprávnenie. Nepostačuje iba predloženie faktúry, platiteľ dane musí preukázať, že zdaniteľný obchod bol aj reálne uskutočnený.

24. Z obsahu napadnutého rozsudku správneho súdu, ako aj z pripojeného administratívneho spisu, je nesporné, že správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie, z ktorého závermi sa kasačný súd stotožňuje.

25. Základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu DPH zo zdaniteľného obchodu je vznik daňovej povinnosti. Daňová povinnosť vo všeobecnosti znamená, že štátu vzniká právo žiadať daň od osôb, ktorým to zákon vymedzuje. V tejto súvislosti je však potrebné uviesť, že nepostačuje len samotné uvedenie DPH na faktúre, podstatné je, aby došlo k vzniku daňovej povinnosti v intenciách ustanovenia § 19 zákona o dani z pridanej hodnoty, t. j. z titulu skutočného dodania tovaru. Táto podmienka vyplýva z § 49 ods. 1 zákona o dani z pridanej hodnoty. Samotný vznik daňovej povinnosti a uvedenie DPH na faktúre vo väzbe na nárok na odpočítanie DPH u kupujúceho však nestačí, pretože na strane platiteľa ako príjemcu zdaniteľného plnenia musí byť preukázané, že prijaté plnenia obstaral na účely uskutočňovania svojich vlastných zdaniteľných plnení (na účely svojho podnikania).

26. V priebehu daňového konania musí byť preukázaný jednak obsah, ale aj skutočný význam plnení deklarovaných daňovým subjektom prostredníctvom relevantného daňového dokladu. Pri nepriznaní práva na odpočet DPH sa môže vziať do úvahy umelý charakter týchto plnení, ako aj právne, ekonomické alebo personálne prepojenie medzi podnikateľmi pri znížení daňového zaťaženia.

27. Samotná existencia faktúry však určite nie je postačujúcim, relevantným dôkazom toho, že k dodaniu tovaru skutočne došlo. Zaučtovanie daňových dokladov v súlade so zásadami účtovníctva ešte nezakladá podmienku možnosti uplatnenia práva na odpočítanie dane z prijatých zdaniteľných dodávok (tovarov a služieb). Záonné podmienky, po splnení ktorých vzniká platiteľovi právo na odpočítanie dane, nespočívajú len vo formálnej deklarácii, v predložení dokladov s predpísaným obsahom, ale tieto musia mať povahu faktu, t. j. musia nesporne preukazovať skutočnosť vo všetkých jej znakoch - v právnej skutočnosti, v objekte a v subjekte.

28. Daň z pridanej hodnoty je ľahko zneužitelná. Je teda na mieste požadovať od daňového subjektu, aby už v priebehu vykonávania zdaniteľných plnení, obchodov deklarovaných účtovnými dokladmi, prijal opatrenia, ktoré by zaistili, že sa prijatím konkrétneho plnenia nebude podieľať na daňovom podvode. „Je pravda, že ak existujú okolnosti umožňujúce predpokladať nezákonnosti alebo daňový podvod, obozretný subjekt môže v závislosti od okolností prípadu považovať za svoju povinnosť, zistiť si informácie o druhom subjekte, od ktorého zamýšľa nadobudnúť tovar alebo služby, tak, aby sa uistil o jeho spoľahlivosti“ (viď. Rozsudok Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-80/11 a C-142/11, Mahagében a Dávid). Každý subjekt pri svojom podnikaní musí byť dostatočne predvídavý, aby reálny obsah faktúr mohol preukázať aj inými dôkazmi pred daňovými orgánmi. Právo na odpočítanie dane sa nevzťahuje na daň, ktorá je splatná len z dôvodu jej uvedenia vo faktúre.

29. V prípade, že si daňový subjekt uplatňuje právo (napr. právo na odpočet DPH), musí už od počiatku premýšľať nad tým, ako toto právo obháji v prípadnom spore a v nadväznosti nato by mal, z dôvodu objektívnej i požadovanej obozretnosti, daný obchod patrične zdokumentovať.

30. Vychádzajúc zo špecifik jednotlivých predložených faktúr, možno posudzované sporné faktúry rozdeliť do dvoch kategórií, a to faktúry od spoločnosti UPROKO s.r.o. a BKB holding s.r.o. a faktúra od spoločnosti Energetické systémy s.r.o.. Skutkový stav, tak ako bol zistený správcom dane, nebol v

konaní sporný, tento v zásade rozporovaný nebol, avšak nedošlo ku konsenzu v rámci jeho právneho posúdenia.

31. V prípade faktúry od spoločnosti Energetické systémy s.r.o. bolo v konaní správcu dane preukázané, že k plneniu, ktoré bolo predmetom fakturácie, došlo v inom zdaňovacom období, čo vylučuje zdaniteľné plnenie v preskúvanom - neskoršom zdaňovacom období. K uvedeným záverom, ktoré boli podložené rozsiahlou listinnou dokumentáciou, sťažovateľ neuviedol žiadne obranné (dôkazné) tvrdenia, vyjmúc konštatovanie, že konateľ dodávateľskej spoločnosti Energetické systémy s.r.o. zdaniteľné plnenie potvrdil, ktoré však nebolo spôsobilé spochybniť záver správcu dane, ktorý bol podporený rozsiahlou listinnou dokumentáciou. Kasačný súd si rovnako ako správny súd osvojil záver správcu dane, podľa ktorého sťažovateľ zrealizovanie obchodu nepreukázal, a preto mu v súvislosti s dodaním služieb nevznikla daňová povinnosť.

32. V prípade faktúr od spoločnosti UPROKO s.r.o. a BKB holding s.r.o. bolo preukázané, že tieto boli vydávané po tom, čo 12. júna 2015, resp. 24. júla 2015, došlo k prevodu spoločností na tzv. bieleho koňa, ktorí dodanie služieb podľa vyššie uvedených faktúr spoločnosťami UPROKO s.r.o. a BKB holding s.r.o. nepotvrdili, za spoločnosť žiadnu faktúru nevystavili, ani nepodpísali a ani nikoho na konanie v mene spoločnosti nepoverili. V rámci nastavených kritérií (viď body 27.-28.) bolo úlohou sťažovateľa si overiť, s kým za spoločnosti UPROKO s.r.o. a BKB holding s.r.o. jedná a či osoba, s ktorou jedná, je oprávnená deklarované služby dodať. Aj keby kasačný súd prisvedčil argumentácii sťažovateľa, že je nad rámec rozumnej miery a rovnako tak nad rámec obvyklého obchodného styku požadovať, aby sledoval a kontroloval obchodné či obstarávacie procesy služieb u iných subjektov, nemožno považovať skutočnosť, že zamestnanci sťažovateľa komunikovali s nejakým predákom/partákom/skupinovým vedúcim skupiny, ktorá realizovala pomocné stavebné práce v Nitre, a sa dohodli na vykonaní prác, za primeranú obozretnosť daňového subjektu, navyše takého, ktorý je na trhu od roku 1993.

33. Vychádzajúc z uvedeného a s ohľadom na to, že vznesené kasačné námietky neboli spôsobilé na zmenu alebo zrušenie napadnutého rozsudku, kasačný súd kasačnú sťažnosť sťažovateľa ako nedôvodnú zamietol podľa § 461 S.s.p..

34. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 S.s.p. a contrario k §§ 167 ods. 1 a 168 S.s.p., tak, že žiaden z účastníkov nemá právo na náhradu trov kasačného konania, pretože sťažovateľ nebol v kasačnom konaní úspešný a v prípade žalovaného nedošlo k naplneniu predpokladu obsiahnutého v ust. § 168 S.s.p..

35. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd v pomere hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 k § 463 S.s.p.).

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu opravný prostriedok nie je prípustný.