

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/86/2017
Identifikačné číslo spisu: 3016200230
Dátum vydania rozhodnutia: 27.11.2018
Meno a priezvisko: JUDr. Igor Belko
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:3016200230.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Igora Belka a z členov JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD. a JUDr. Mariána Trenčana, v právnej veci žalobcu: MAGNUS gallery s. r. o., so sídlom Ďurgalova 2, Bratislava, zastúpeného advokátska kancelária Hulín s.r.o., so sídlom Hurbanova 20, Trenčín, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Banská Bystrica, Lazovná 63, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu Trenčína, č. k. 11S/77/2016-63 zo dňa 22. novembra 2016, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčína č. k. 11S/77/2016-63 zo dňa 22. novembra 2016 mení tak, že rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 100017560/2016 zo dňa 5. januára 2016 zrušuje a vec vracia žalovanému na ďalšie konanie.

Žalobcovi p r i z n á v a voči žalovanému právo na p l n ú náhradu trov konania na krajskom súde a kasačnom súde.

Odôvodnenie

I.

Konanie pred orgánmi finančnej správy

1.Na základe výsledkov daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty (ďalej len „daň" alebo „DPH") vykonanej u žalobcu za zdaňovacie obdobia 1. štvrťrok 2014, apríl až august 2014, o ktorej bol vyhotovený dňa 27.08.2015 protokol č. 20743061/2015, vydal Daňový úrad Trenčín (ďalej len „správca dane") rozhodnutie č. 20934349/2015 zo dňa 05.10.2015 (ďalej len „rozhodnutie správcu dane"), ktorým v zmysle § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok") vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 7.137,54 Eur za zdaňovacie obdobie máj 2014, keď mu neuznal právo na odpočítanie dane z faktúr vystavených dňa 31.07.2014 dodávateľom FENICIA LLC, organizačná

zložka, Ružová dolina 6, Bratislava, IČ DPH : SK4020329236 (ďalej aj „dodávateľ“) za zabezpečenie stavebných opráv realizovaných na hoteli MAGNUS v Trenčíne, grafických prác, dodanie reklamných letákov a za zabezpečenie reklamných billboardov pre žalobcu.

2. Správca dane vykonaným dokazovaním zistil, že dodávateľ nemá zamestnancov, preto realizoval stavebné práce pre žalobcu prostredníctvom subdodávateľa, za ktorého najprv označil L. K., ktorý však vykonanie predmetných prác pre dodávateľa poprel. Výpočutý svedok H. M., vedúci organizačnej zložky dodávateľa, následne zmenil svoju predchádzajúcu výpoveď a tvrdil, že všetky práce vykonal živnostník E. H. Dodávateľovi boli podľa výpovede uvedeného svedka účtovné doklady spoločnosti odcudzené z motorového vozidla, zálohy z účtovného programu nemohol predložiť z dôvodu, že sa mu pokazil počítač. Výpočutý svedok E. H. potvrdil len zrealizovanie prác v hoteli MAGNUS, súpis vykonaných prác ani doklady preukazujúce nákup materiálu nemal. V roku 2014 nemal ani zamestnancov, práce vykonával sám, niekedy so synom. Podľa zistení správca dane mal menovaný až do 31.10.2014 pozastavené prevádzkovanie živnosti. Na zabezpečenie reklamných billboardov pre žalobcu mal dodávateľ uzavrieť zmluvu o prenájme so spoločnosťou Paolino Grando, s. r. o., Jaurisová 514/6, Praha, ktorá však u svojho správca dane žiadne poskytnutie služieb ani dodanie tovaru pre dodávateľa nevykázala, na bankových účtoch nevykazuje od dodávateľa žiadne platby. Grafické práce reklamných letákov mal realizovať sám H. M..

3. Napriek vykonanému miestnemu zisťovaniu v hoteli MAGNUS správca dane konštatoval pretrvávajúce pochybnosti o tom, že dodania deklarované na faktúrach od dodávateľa skutočne realizovala práve táto spoločnosť, o čom podľa správca dane žalobca nepredložil dôveryhodné dôkazy, ktoré by vyvrátili akékoľvek pochybnosti o skutočnej realizácii týchto obchodov. Na základe uvedeného správca dane konštatoval, že žalobca porušil § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) a preto mu uplatnené odpočítanie dane nepriznal.

4. Proti rozhodnutiu správca dane podal žalobca odvolanie, na základe ktorého žalovaný postupom § 74 ods. 4 Daňového poriadku rozhodnutím č. 100017560/2016 zo dňa 05.01.2016 (ďalej aj „rozhodnutie žalovaného“) rozhodnutie správca dane potvrdil. V odôvodnení rozhodnutia poukázal na rozpory vo výpovediach svedka H. M. a na ostatné skutkové zistenia správca dane a stotožnil sa aj s jeho právnymi závermi, pričom poukázal na to, že správca dane počas výkonu daňovej kontroly postupoval v úzkej súčinnosti so žalobcom a inými osobami, žalobca bol so zistenými skutočnosťami riadne oboznámený a bolo mu umožnené vyjadrovať sa k nim. Odvolacie námietky žalobcu vyhodnotil ako nedôvodné, nakoľko nebolo preukázané, že dodávateľ skutočne dodal žalobcovi služby fakturované spornými faktúrami.

II.

Konanie pred krajským súdom

5. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote žalobu na Krajský súd v Trenčíne (ďalej len „krajský súd“) a navrhol rozhodnutie žalovaného i rozhodnutie správca dane zrušiť a vec vrátiť žalovanému na ďalšie konanie. V žalobe namietal, že žalovaný sa vo svojom rozhodnutí žiadnym spôsobom nevysporiadal s odvolacími námietkami žalobcu, ktorý tvrdil, že všetky fakturované stavebné práce boli riadne vykonané a dodané dodávateľom, čo potvrdil konateľ žalobcu, vedúci organizačnej zložky dodávateľa aj skutočný realizátor prác E. H., pričom vykonanie prác bolo potvrdené aj počas miestneho zisťovania uskutočneného dňa 05.08.2015 priamo v objekte hotela MAGNUS. Žalobca uviedol, že správca objektu A. E. počas vykonanej ohliadky kontrolórkam správca dane podrobne popísal priebeh rekonštrukčných prác a tieto sa s ich existenciou oboznámili.

6. Žalobca namietal nesprávne vyhodnotenie skutkového stavu, pričom poukázal na to, že medzi predloženými dokladmi a skutkovými zisteniami existuje absolútna zhoda, teda všetky faktúry sú vystavené na materiálnom podklade. Zhodnými svedeckými výpoveďami ako aj listinnými dôkazmi bolo podľa žalobcu preukázané, že stavebné práce pre dodávateľa vykonal E. H., v tomto smere neexistujú žiadne rozpory vo výpovediach, ako to podľa žalobcu nesprávne uviedol žalovaný v odôvodnení svojho

rozhodnutia. Podľa žalobcu žalovaný žiadnym spôsobom neuviedol, v čom „rozporuje“ vykonanie grafických prác a reklamných služieb priamo štatutárnym zástupcom dodávateľa. Poukázal tiež na čestné prehlásenie vtedajšieho konateľa spoločnosti Paolino Grando, s.r.o. E. W., ktorý potvrdil vykonanie služieb pre žalobcovho dodávateľa.

7. Žalovaný v písomnom vyjadrení navrhol žalobu zamietnuť. Uviedol, že z obsahu žaloby nezistil, s ktorými konkrétnymi odvolacími námietkami sa nemal vysporiadať. Poukázal na obsah zápisnice o miestnom zisťovaní zo dňa 05.08.2015, z ktorej vyplýva len to, že zamestnancom správcu dane bola predložená k nahliadnutiu fotodokumentácia pred rekonštrukciou nehnuteľnosti z obdobia január 2014. Vykonanie rekonštrukčných prác nebolo podľa žalovaného vykonaným miestnym zisťovaním spochybnené. Žalovaný však trval na tom, že vykonaným dokazovaním nebolo preukázané, že spoločnosť FENICIA LLC, organizačná zložka, bola reálnym dodávateľom tovarov a služieb uvedených na dodávateľských faktúrach, z ktorých si v zdaňovacom období máj 2014 uplatnil žalobca odpočítanie dane. V súvislosti s vedením dokazovania a rozložením dôkazného bremena medzi daňový subjekt a správcu dane žalovaný poukázal na judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (sp. zn. 4Sžf/4/2015, 4Sžf/30/2014).

8. Krajský súd po prejednaní veci na nariadenom pojednávaní vyhlásil dňa 22.11.2016 rozsudok, ktorým žalobu zamietol a žalovanému nepriznal náhradu trov konania. V odôvodnení rozsudku krajský súd vyhodnotil výpovede svedka H. M. ako nehodnoverné, rozporné a v rozhodujúcich bodoch nesúhlasné s výpoveďami ďalších svedkov, resp. s ostatnými získanými dôkazmi. Za nedôveryhodnú správny súd vyhodnotil aj výpoveď svedka E. H., ktorý mal pozastavenú živnosť až do 31.10.2014, čo podľa názoru krajského súdu vylučuje skutočný výkon stavebných prác pre dodávateľa, resp. robí nereálnym možnosť vystavenia faktúr pre tento subjekt. Poukázal na to, že ak daňové a účtovné doklady neodrážajú materiálne plnenia a boli vystavené bez skutkovej podstaty, nemôže byť žalobcovi na základe takýchto podkladov a zhodných tvrdení účastníkov fakturovaného obchodu priznané právo na odpočet DPH. Tak je to podľa krajského súdu napr. aj v prípade fakturovaného dodania grafických prác reklamných letákov spoločnosťou FENICIA LLC, ktoré nebolo preukázané žiadnymi inými dôkazmi.

III.

Kasačná sťažnosť žalobcu, vyjadrenie žalovaného

9. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca včas kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. f/, g/, h/ zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“) a navrhol napadnúť rozsudok zrušiť a vec vrátiť krajskému súdu na ďalšie konanie.

10. Porušenie práva na spravodlivý proces videl sťažovateľ v tom, že krajský súd v odôvodnení rozsudku uvádza konštatácie, ktoré nevyplývajú z vykonaného dokazovania. V dôsledku tohto postupu došlo zo strany súdu k svojvoľnému vyhodnoteniu dôkazov, čo malo podľa sťažovateľa za následok porušenie jeho práva na spravodlivý proces. Sťažovateľ znova poukázal na zhodu vo výpoveďach svedkov H. M. a E. H. ohľadne dodania fakturovaných prác, ktoré boli potvrdené pri miestnom zisťovaní zo strany správcu dane. Pri tejto príležitosti bola podľa sťažovateľa odovzdaná zamestnancom správcu dane fotodokumentácia zachytávajúca priebeh stavebných prác, na ktorých je zachytený aj E. H.. Kontrolné výkazy DPH dodávateľa taktiež podľa sťažovateľa preukazujú realizáciu stavebných prác dodávateľskou spoločnosťou. Sťažovateľ tiež poukázal na správcovi dane odovzdanú fotodokumentáciu preukazujúcu dodanie objednaných letákov a grafických prác, ako aj billboardov, ktorá v daňovom konaní nebola vzatá do úvahy. Zdôraznil potvrdenie vykonania služieb spoločnosťou Paolino Grando, s.r.o. jej konateľom E. W..

11. Sťažovateľ namietal, že pokiaľ E. H. ako subdodávateľ napriek pozastavenej živnosti vykonával stavebné práce pre dodávateľa a za ich výkon aj vystavil faktúry (porušujúc svoje povinnosti), nemôže to byť na ujmu žalobcovi, ktorý nemal dôvod preverovať tieto skutočnosti, keďže objednané práce boli vykonané včas a s ich kvalitou bol spokojný. K záverom krajského súdu o svedeckých výpoveďach H. M. sťažovateľ uviedol, že správca dane sa pri výsluchoch uvedeného svedka zameriaval na jeho vzťahy

so subdodávateľom, nezaujímal ho vzťah medzi žalobcom a svedkom M., resp. dodávateľskou spoločnosťou. Ani jedna otázka správcu dane podľa sťažovateľa nesmerovala ku komunikácii medzi dodávateľom a žalobcom, resp. medzi dodávateľom a pánom

E., ktorý bol zástupcom spoločnosti ACCOM, s. r. o.. Namietal, že menovaný dokonca nebol správcom dane ani predvolaný na výsluch napriek tomu, že bol prítomný pri miestnom zisťovaní. Konateľ žalobcu pritom splnomocnil na realizáciu rekonštrukčných prác nájomcu hotela spoločnosť ACCOM, s. r. o. v zastúpení pánom E., pričom táto skutočnosť nebola v daňovom konaní sporná. Pokiaľ sa tieto okolnosti začali javiť spornými, mal byť podľa sťažovateľa vypočutý pán E., ktorý zhotovenie diela pre žalobcu od spoločnosti FENICIA LLC zabezpečil, resp. iné osoby. Sťažovateľ namietal, že výsluch menovaného navrhol jeho právny zástupca na ústnom pojednávaní pred krajským súdom dňa 22.11.2017, s týmto dôkazným návrhom sa však krajský súd nevysporiadal.

12. K sťažnostnému bodu o nesprávnom právnom posúdení veci sťažovateľ uviedol, že závery krajského súdu nemajú právny základ v § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a/ zákona o DPH, nakoľko zo strany iného platiteľa (FENICIA LLC) došlo k uplatneniu dane voči žalobcovi, žalobca uhradil faktúry dodávateľskej spoločnosti vrátane DPH. Podľa jeho názoru niet pochybností o tom, že podmienky stanovené v uvedených ustanoveniach, na splnenie ktorých sa viaže nárok na odpočet DPH, boli zo strany žalobcu bez výhrad správcu dane splnené a zároveň bolo preukázané, že došlo aj k reálnemu uskutočneniu zdaniteľného plnenia. Fakt, že dodávateľská spoločnosť nevedela v dôsledku rôznych okolností (krádež účtovných dokladov, porucha počítača atď.) preukázať svoje tvrdenia, nemôže byť na ujmu žalobcu, ktorý nenesie zodpovednosť za konanie iného daňového subjektu.

13. Sťažovateľ napokon namietal odklon krajského súdu od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu, pričom citoval z rozhodnutí Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veciach sp. zn. 3Sžf/1/2011, 3Sžf/1/2010, avšak bez toho, aby špecifikoval, v čom konkrétne sa rozhodnutie krajského súdu odkláňa od rozhodovacej praxe kasačného súdu.

14. Žalovaný v písomnom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že v plnom rozsahu trvá na záveroch uvedených v žalobou napadnutom rozhodnutí i na svojom stanovisku k žalobe.

IV.

Právne závery kasačného súdu

15. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (ďalej len „kasačný súd“ alebo „Najvyšší súd“) preskúmal rozsudok krajského súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c/, ods. 2, § 453 S.s.p.), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a/, § 145 ods. 2 písm. a/ S.s.p.) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 S.s.p.), vo veci v zmysle § 455 S.s.p. nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná a preto podľa § 462 ods. 1 S.s.p. rozsudok krajského súdu zrušil a vrátil mu vec na ďalšie konanie.

16. Na prvom mieste sťažovateľ tvrdí, že správny súd mu nesprávnym procesným postupom znemožnil, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces. Porušenie tohto práva postupom krajského súdu odôvodnil sťažovateľ okrem nedostatočného vysporiadania sa s jeho argumentáciou najmä skutočnosťami, ktoré boli zamerané na neúplnosť niektorých skutkových zistení, či na svojvoľné a nesprávne právne vyhodnotenie zistených skutočností.

17. Kasačný súd upozorňuje napr. na rozhodnutie Najvyššieho súdu zo dňa 6. marca 2017 vo veci sp. zn. 3 Cdo 26/2017, z ktorého záverov plynie, že „v právnych veciach, na ktoré sa vzťahuje nová procesná úprava účinná od 1. júla 2016, je opodstatnený názor, podľa ktorého prípadný nedostatok

riadneho odôvodnenia dovolaním napadnutého rozhodnutia, nedostatočne zistený skutkový stav alebo nesprávne právne posúdenie vecí nezakladá vadu konania podľa § 420 písm. f/ CSP. Nejde totiž o nesprávny procesný postup súdu znemožňujúci „strane, aby uskutočňovala jej patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces“. Hoci ide o tzv. civilnú judikatúru, táto je plne aplikovateľná i v prostredí Správneho súdneho poriadku v súvislosti s vadami zmätočnosti konania pred krajským súdom podľa § 440 ods. 1 písm. f/ S. s. p.

18. Pokiaľ ide o nedostatky odôvodnenia rozsudku, tieto vo všeobecnosti môžu predstavovať taký zásah do procesných práv účastníka, ktorý vedie k porušeniu práva na spravodlivý proces, len vo výnimočných prípadoch (porovnaj R 2/2016), za ktoré judikatúra Európskeho súdu pre ľudské práva považuje napríklad úplnú absenciu odôvodnenia, alebo stav, keď rozhodnutie trpí vadami „najzákladnejšej dôležitosti pre súdny systém“ (pozri najmä vec *Sutyazhnik proti Rusku*, rozsudok z roku 2009), alebo ide o vady majúce za následok „justičný omyl“ (*Ryabykh proti Rusku*, rozsudok z roku 2003). Aj podľa skoršej judikatúry Najvyššieho súdu (R 111/1998) v konaní o mimoriadnych opravných prostriedkoch (dovolaniach podaných podľa Občianskeho súdneho poriadku) nepreskúmateľnosť rozsudku nezakladá jeho zmätočnosť; nepreskúmateľnosť bola považovaná za vlastnosť rozhodnutia všeobecného súdu, v ktorej sa navonok prejavila tzv. iná vada konania, majúca za následok nesprávne rozhodnutie vo veci (§ 241 ods. 2 písm. b/ O. s. p.), s čím sa stotožnil aj Ústavný súd Slovenskej republiky (m. m. I. ÚS 364/2015, II. ÚS 184/2015, I.ÚS 547/2016 a iné).

19. Podľa názoru kasačného súdu v prejednávanom prípade obsahuje rozsudok krajského súdu všetky zákonom predpísané náležitosti (§ 139 S. s. p.), vrátane označenia ustanovení, ktoré krajský súd aplikoval a vyvodil z nich svoje právne závery. Rozsudok krajského súdu dáva v podstatných rysoch jasnú odpoveď, prečo a na základe čoho krajský súd vo veci rozhodol tak, ako rozhodol. Za procesnú vadu konania v zmysle § 440 ods. 1 písm. f/ S. s. p. nemožno považovať to, že rozhodnutie nie je odôvodnené podľa predstáv sťažovateľa.

20. Kasačný súd pripomína, že podľa ustálenej súdnej judikatúry (najmä nález Ústavného súdu Slovenskej republiky č.k. II ÚS 127/07-21, alebo rozhodnutia Najvyššieho súdu sp.zn. 6 Sžo 84/2007, sp.zn. 6 Sžo 98/2008, sp.zn. 1 Sžo 33/2008, sp.zn. 2 Sžo 5/2009 či sp.zn. 8 Sžo 547/2009) nie je úlohou súdu pri výkone správneho súdnictva nahradzovať činnosť správnych orgánov, ale len preskúmať zákonnosť ich postupov a rozhodnutí, teda to, či oprávnené a príslušné správne orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených žalobou rešpektovali príslušné hmotnoprávne a procesnoprávne predpisy.

21. Zásadne nie je úlohou správneho (krajského) súdu, tobôž nie súdu kasačného, aby zisťoval alebo ustaloval skutkový stav či nanovo vyhodnocoval dôkazy vykonané v daňovom konaní. Jeho úlohou naopak je posúdiť okrem iného to, či správca dane, resp. žalovaný postupovali pri zisťovaní skutkového stavu zákonným spôsobom, nasledovali pritom pravidlá logického uvažovania a či riadne popísali svoje hodnotiace úvahy. Práve pri tomto prieskume do popredia často vystupuje, a tak je tomu i v tomto prípade, právna otázka dôkazného bremena, teda ktoré skutočnosti či tvrdenia je povinný preukazovať daňový subjekt, a čo naopak dokazovať nemusí - v takom prípade dôkaz o opaku zaťažuje správcu dane.

22. Daňový subjekt je podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku povinný preukazovať 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 správcou dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania; c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť. V zmysle § 19 ods. 2 a § 49 ods. 2 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. je takou skutočnosťou aj dodanie tovaru alebo služby platiteľom, ktorý faktúru ako dodávateľ vystavil. Aj v predloženej veci je sporné práve to, či skutočným dodávateľom stavebných a reklamných prác (služieb) bol deklarovaný dodávateľ. Pokiaľ žalobca tvrdí, že vykonávateľom prác bol tento subjekt, sám alebo prostredníctvom subdodávateľov, zaťažuje ho dôkazné bremeno vo vzťahu k tomuto tvrdeniu; pri jeho neunesení zostáva iba nepreukázaným tvrdením.

23. Faktúra, doklad o jej zaplatení a iné doklady vystavené deklarovaným dodávateľom nepochybne sú dôkaznými prostriedkami, ktoré podporujú tvrdenia daňového subjektu obsiahnuté v daňovom priznaní, že práve tento dodávateľ mu naozaj tovar alebo službu dodal. Obvykle ide o písomnosti, ktoré je možné pomerne ľahko vyhotoviť na počítači s tlačiarňou. Ich vierohodnosť je potom podporená osobou ich vystaviteľa, ktorý ich spravidla podpisuje, ale aj podnikateľským zázemím a minulosťou dodávateľa. V prípade, že zistené okolnosti nasvedčujú tomu, že takéto písomnosti naozaj odrážajú (a teda dokladujú) uskutočnené zdanie plnenie, je možné v nich obsiahnuté informácie považovať za relevantný či rozhodujúci dôkaz. Ak však správca dane pri preverovaní týchto tvrdení narazí na skutočnosti a dôkazy spochybňujúce či priamo popierajúce tvrdenia z predložených dokladov, je namieste a v súlade so zákonom, keď považuje tieto tvrdenia za nepreukázané a vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov. Takým dôkazom môže byť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi (§ 24 ods. 4 prvá veta Daňového poriadku). Nie je presne predpísané, aké dôkazy je potrebné predložiť, vždy to závisí od konkrétnej dôkaznej situácie a charakteru dokazovaných skutočností.

24. Keďže súčasťou dôkaznej povinnosti daňového subjektu je pri uplatnení odpočtu DPH aj to, že príslušné zdanie plnenie dodal konkrétny platiteľ, ktorý vyhotovil dodávateľskú faktúru, musí si daňový subjekt zaobstarať dostatok dôkazných prostriedkov preukazujúcich jednak samotné uskutočnenie deklarovaného plnenia, ako aj to, že plnenie poskytol dodávateľ uvedený na faktúre. V prípade, že takéto dôkazy v daňovom konaní nepredloží, vystavuje sa riziku, že neunesie dôkazné bremeno, čo môže mať za následok neuznanie práva na odpočítanie DPH.

25. Dôkazná povinnosť žalobcu sa v prejednávacom prípade bezpochyby neskončila zistením, že všetky deklarované služby zabezpečoval prostredníctvom dodávateľa. Skutočnosť, že jeho zástupcovi mali byť odcudzené doklady k predmetným obchodom z motorového vozidla, neznamená, že od žalobcu nemožno spravodlivo požadovať predloženie ďalších dôkazov o skutočnom poskytnutí deklarovaných plnení dodávateľom, resp. jeho subdodávateľom. Tým, že žalobca zadal uskutočnenie deklarovaných služieb dodávateľovi, ktorý ich mal zabezpečiť prostredníctvom subdodávateľov, sa žalobca nezbavil dôkazného bremena voči správcovi dane vo vzťahu k preukázaniu prijatia tovarov alebo služieb subjektom uvedeným na faktúre, z ktorej si uplatňuje odpočítanie dane.

26. K namietanej neúplnosti skutkových zistení kasačný súd poukazuje na to, že podľa výpovede štatutárneho zástupcu žalobcu O. H. W. pred správcom dane rekonštrukčné práce na objekte hotela MAGNUS v Trenčíne mal obstarat' nájomca hotela - spoločnosť ACCOM, s. r. o. (pán E.), pričom objednávateľom prác mal byť žalobca a vykonávateľom spoločnosť FENICIA LLC, organizačná zložka. Podľa sťažovateľa sa správca dane zameral v dokazovaní na preukázanie skutočností týkajúcich sa vzťahu medzi dodávateľom (FENICIA LLC) a jeho subdodávateľom (E. H.). V kasačnej sťažnosti namieta, že krajský súd sa nevysporiadal s dôkazným návrhom na vypočítanie zástupcu spoločnosti ACCOM, s. r. o. pána E., ktorý mal predniesť právny zástupca sťažovateľa na pojednávaní pred krajským súdom.

27. Po preštudovaní zápisnice o pojednávaní konanom dňa 22.11.2016 musí kasačný súd konštatovať, že uvedený procesný návrh nie je zaznamenaný v zápisnici a preto ho treba považovať za neuplatnený. Kasačný súd sa však stotožňuje s tvrdením sťažovateľa, že pre spoľahlivé zistenie skutkového stavu bolo žiaduce vypočítať zástupcu spoločnosti ACCOM, s. r. o., ktorej žalobca prenajal hotel MAGNUS a ktorá mala podľa vyjadrenia konateľa žalobcu zabezpečiť vykonanie rekonštrukcie hotela i konzultovať dodanie grafických prác a reklamných letákov.

28. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namieta nesprávne právne posúdenie zisteného skutkového stavu a chybnú aplikáciu § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a/ zákona o DPH, ktoré viedli krajský súd k rovnakému záveru, k akému dospel žalovaný, že nebolo preukázané dodanie služieb deklarovaným dodávateľom. Vykonané dôkazy podľa sťažovateľa preukazujú skutočné vykonanie deklarovaných rekonštrukčných

prác a úprav v objekte hotela MAGNUS i zabezpečenie reklamných služieb (čo nespochybňujú ani daňové orgány), ako aj skutočnosť, že pre žalobcovho dodávateľa stavebné práce (bez dodávok materiálu) vykonal E. H., ktorý to pred správcom dane potvrdil. Výkonanie grafických prác mal za dodávateľa vykonať priamo H. M. a reklamné billboardy mala zabezpečiť spoločnosť Paolino Grando, s.r.o., čo zase potvrdil jej vtedajší konateľ E. W..

29. Kasačný súd je toho názoru, že napriek krajne nedôveryhodným tvrdeniam dodávateľa o odcudzení jeho účtovných dokladov z osobného motorového vozidla (čo je mimochodom medzi daňovými subjektami v konaniach o odpočtoch DPH tvrdenie mimoriadne obľúbené) a zmenám vo svedeckých výpovediach štatutárneho zástupcu tejto spoločnosti H. M., sa jeho vyjadrenie o tom, že vykonanie stavebných prác zadal E. H., zhoduje s výpoveďou samotného E. H. a podľa žalobcu vyplýva nielen zo súpisov prác tvoriacich prílohy vystavených faktúr, ale aj zo správcovi dane predloženej fotodokumentácie o priebehu stavebných prác, ktorých reálne uskutočnenie bolo skontrolované správcom dane počas miestneho zisťovania dňa 05.08.2015.

30. Kasačný súd je toho názoru, že pokiaľ správca dane nespochybňuje uskutočnenie deklarováných stavebných prác a okrem riadnych daňových a účtovných dokladov sťažovateľa má k dispozícii dôkazy o tom, že sťažovateľ na vykonanie predmetných prác kontrahoval deklarovaného dodávateľa (FENICIA LLC), ktorý ich uskutočnenie zadal subdodávateľovi (E. H.) a ten to potvrdil, pričom práce vykonával ešte po začatí daňovej kontroly a dokonca má byť aj zachytený na fotodokumentácii, nemôže bez konkrétnych a hmatateľných indícií reálne spochybňujúcich uvedené skutočnosti vysloviť záver, že predmetné zdaniteľné obchody sa neuskutočnili tak, ako boli deklarované a ako vyplývajú z vykonaných dôkazov. Krajský súd, ktorý sa za daných okolností stotožnil s právnymi závermi žalovaného, preto za danej dôkaznej situácie vychádzal z nesprávneho posúdenia veci.

31. Záver krajského súdu o tom, že E. H. nemohol práce vykonať a vystaviť za ne faktúry, pretože mal až do 30.10.2014 pozastavený výkon živnosti, je nesprávny, pretože prípadné porušenie povinností (registračných, odvodových, daňových a prípadne iných) voči iným štátnym orgánom samo o sebe neznamená, že menovaný práce nevykonával. Napokon správca dane mohol včas preveriť na mieste samom, kto stavebné práce skutočne vykonával, keďže daňová kontrola sa u žalobcu vykonávala od júla 2014 a rekonštrukčné práce prebiehali až do februára 2015.

32. Kasačný súd je ďalej toho názoru, že správca dane hodnoverne nespochybnil, že žalobcom označený dodávateľ stavebných prác nezabezpečil ich skutočné vykonanie u subdodávateľa. V tomto smere je jeho záver nedostatočne podložený. Daňové orgány oboch stupňov vychádzali predovšetkým z nepriamych dôkazov, poukazovali na rozpory vo výpovediach zástupcu dodávateľa, resp. subdodávateľa prác, avšak tieto rozpory sa nesnažili odstrániť dodatočnou výpoveďou konateľa žalobcu a dôsledným využitím jeho dôkazného bremena, prípadne vypočutím štatutárneho zástupcu spoločnosti ACCOM, s. r. o. pána E., ktorá mala vykonanie rekonštrukcie hotela MAGNUS zabezpečiť. Žalovaný sa nezaoberal ani primeranosťou hodnoty dodávateľom fakturovaných stavebných prác, najmä v tom zmysle, či objektívne mohol jediný subdodávateľ E. H. s občasným príspevom svojho syna (pracujúc v hodinovej mzde) zrealizovať v posudzovanom zdaňovacom období práce, za ktoré sám prijal cca 1500 eur, no dodávateľ fakturoval žalobcovi za tieto plnenia desiatky tisíc eur. Zákonnosť tohto počínania žalobcu a jeho dodávateľa v daňovom konaní posudzovaná nebola a preto túto otázku nemohol skúmať ani správny súd. Tu treba znovu zdôrazniť dôkazné bremeno žalobcu, ktorý si uplatňuje odpočítanie dane.

33. Pokiaľ ide o reklamné služby, žalobca doložil ich prijatie faktúrami (k nim mali byť priložené vzory letákov, ktoré sa v administratívnom spise nenachádzajú), bez akéhokoľvek logického vzťahu medzi predmetom plnenia a fakturovanou cenou a s ničím nepodloženým vyhlásením zástupcu dodávateľa H. M., že grafické práce vykonal sám, resp. že billboardy na základe predloženej zmluvy zabezpečila spoločnosť Paolino Grando, s.r.o. Daňové orgány i krajský súd dôvodne považovali takéto dôkazy za nedostatočné, nakoľko bez podrobnejšej kvalitatívnej a kvantitatívnej špecifikácie zdaniteľných obchodov, či prípadnej komunikácie strán o priebehu plnenia zmlúv, predložené doklady nemajú prakticky žiadnu dôkaznú hodnotu o tom, kto a čo plnil. Pochybnosti o skutočnom zabezpečení

billboardov dodávateľom prostredníctvom spoločnosti Paolino Grando, s.r.o. správca dane dôvodne odvíjal od informácií od orgánov českej daňovej správy, podľa ktorých uvedená spoločnosť žiadne plnenia voči FENICIA LLC, organizačná zložka so sídlom na Slovensku, v rozhodnom období neposkytla a ani príjmy od tohto subjektu nevykázala. Dodatočne predložené potvrdenie vtedajšieho konateľa E. W., že predmetné obchody zabudol vykázať a všetky obchody s dodávateľom žalobcu sa uskutočnili, má viac anekdotickú ako dôkaznú hodnotu.

Podľa § 49 ods. 1 zák. o DPH 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. o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zák. 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.

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

34. O nesprávne právne posúdenie veci zo strany krajského súdu ide vtedy, ak použil nesprávnu právnu normu, alebo síce aplikoval správnu právnu normu, ale ju nesprávne interpretoval a napokon právnu normu síce správne vyložil, ale na zistený skutkový stav ju nesprávne aplikoval. Podľa názoru kasačného súdu za daných skutkových zistení dospel krajský súd za základe nesprávnej aplikácie citovaných ustanovení zákona o DPH na zistený skutkový stav k nesprávnemu právnemu záveru, že žalobcovmu dodávateľovi v súvislosti s rekonštrukciou hotela Magnus v Trenčíne nevznikla daňová povinnosť a žalobca preto nemá nárok na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr za stavebné práce. Z uvedených dôvodov kasačný súd uzavrel, že žalovaný posúdil vec v naznačenom smere nesprávne a keďže krajský súd sa s jeho názorom stotožnil, bolo nutné zmeniť napadnutý rozsudok a zrušiť rozhodnutie žalovaného a vrátiť mu vec na ďalšie konanie.

35. Úlohou daňových orgánov v ďalšom konaní bude v intenciách právneho názoru kasačného súdu opätovne vyhodnotiť všetky zhromaždené i žalobcom predložené dôkazy, prípadne dokazovanie doplniť a z tohto nového vyhodnotenia skutkových zistení vyvodiť zodpovedajúce právne závery.

36. Posledným sťažnostným bodom kasačnej sťažnosti o odklone od ustálenej rozhodovacej praxe Najvyššieho súdu sa kasačný súd nezaoberal, pretože sťažovateľ síce citoval z rozhodnutí tohto súdu, avšak neuviedol, v čom má spočívať ustálená rozhodovacia prax a ako sa krajský súd od tejto praxe odchýlil.

37. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 S.s.p. a vzhľadom na úspech žalobcu v kasačnom konaní priznal mu úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov v tomto konaní.

Poučenie:

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