

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/74/2017
Identifikačné číslo spisu: 7016201204
Dátum vydania rozhodnutia: 09.10.2018
Meno a priezvisko: JUDr. Igor Belko
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:7016201204.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Igora Belka a členov senátu JUDr. Mariána Trenčana a JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD., v právnej veci žalobcu: STAVOCHEM s.r.o. Košice, so sídlom Garbiarska 16, Košice, IČO: 36 198 935, zast.: JUDr. Miroslav Katunský, advokát Advokátskej kancelárie JUDr. Katunský, JUDr. Kuzma a spol., so sídlom Floriánska 16, Košice, proti žalovanému/sťažovateľovi: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, IČO: 42 499 500, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného, v konaní o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach zo dňa 7. júna 2017 č. k. 7S/110/2016-63, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/110/2016-63 zo dňa 7. júna 2017 zrušuje a vec krajskému súdu vracia na ďalšie konanie.

Odôvodnenie

I.

Konanie na finančnom orgáne

1. Rozhodnutím č. 103804154/2016 z 30.08.2016 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) žalovaný ako odvolací finančný orgán potvrdil v zmysle § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) rozhodnutie Daňového úradu Košice (ďalej len „správca dane“) č. 103281223/2016 z 06.06.2016 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“).

Podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku v znení relevantnom na prejednávajúcu vec odvolací orgán napadnuté rozhodnutie v odôvodnených prípadoch zmení alebo zruší, inak napadnuté rozhodnutie potvrdí. Odvolací orgán rozhodnutie zruší a vec vráti na ďalšie konanie a rozhodnutie, ak sú na to dôvody. Ak odvolací orgán rozhodnutie zruší a vráti vec na ďalšie konanie a rozhodnutie, správca dane alebo orgán, ktorého rozhodnutie bolo zrušené, je viazaný právnym názorom odvolacieho orgánu.

2. Prvostupňovým rozhodnutím správca dane podľa § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku určil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“, resp. „DPH“) v sume 21.274,00 €, nepriznal nadmerný

odpočet dane v sume 20.783,90 € a vyrubil daň v sume 490,10 € za zdaňovacie obdobie 4. štvrťrok 2014. Nepriznanie práva na odpočítanie dane správca dane odôvodnil tým, že toto právo nebolo uplatnené v súlade s ustanoveniami § 49 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zák. č. 222/2004 Z.z.“).

Podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani.

Podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní určí rozdiel v sume, ktorú mal daňový subjekt podľa osobitných predpisov vykázat' alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov.

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

Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň

a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak

a) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

Podľa § 19 ods. 2 zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

Podľa § 69 ods. 5 zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení každá osoba, ktorá uvedie vo faktúre alebo v inom doklade o predaji daň, je povinná zaplatiť túto daň.

3. Z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia vyplýva, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu za zdaňovacie obdobie 4.štvrťrok 2014 a protokol z tejto daňovej kontroly č. 102861134/2016 zo dňa 04.04.2016 (ďalej len „protokol“) spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole žalobcovi doručil dňa 07.04.2016. Dňa 25.04.2016 bolo správcovi dane doručené písomné vyjadrenie žalobcu k protokolu v listinnej podobe. Správca dane vyzval žalobcu na odstránenie nedostatkov podania a jeho doručenie elektronickými prostriedkami. Keďže k tomu nedošlo, považoval správca dane písomné vyjadrenie za nepodané a vyrozumel o tom žalobcu. Dňa 30.05.2016 o tom spísal úradný záznam a následne dňa 06.06.2016 vydal prvostupňové rozhodnutie.

4. Správca dane neuznal žalobcovi právo na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry č. 3112201402 zo dňa 31.12.2014 (základ dane 106.370,00 €, DPH 21.274,00 €) vystavenej daňovým subjektom PP DESIGN, s.r.o., IČO: 36 211 567 (ďalej len „dodávateľ“) za stavebné práce. Z výsledkov šetrení správcu dane vyplýva, že podľa vyjadrenia dodávateľa mala predmetné stavebné práce vykonať ako subdodávateľ spoločnosť PAMI group, s.r.o., IČO: 45 618 127 (ďalej len „PAMI group s.r.o.“ alebo „subdodávateľ“). Správca dane nespochybnil, že dodávateľom fakturované stavebné práce boli vykonané, avšak dospel k záveru, že ich zhotoviteľ nebol hodnoverne preukázaný.

5. Podľa žalovaného žalobca nepreukázal splnenie podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane v zmysle § 51 ods. 1 písm. a) v nadväznosti na § 49 ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z., pričom konštatoval, že pokiaľ si platiteľ dane uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľný obchod bol reálne uskutočnený, a to práve osobou uvedenou na faktúre. To sa v prejednávacom prípade nestalo. Podľa žalovaného nestačí len formálne deklarovať dodanie tovaru alebo služby faktúrou.

II.

Konanie na prvostupňovom súde

6. Proti napadnutému rozhodnutiu podal žalobca prostredníctvom právneho zástupcu na Krajský súd v Košiciach (ďalej len „krajský súd“) správnu žalobu, na základe ktorej krajský súd postup i rozhodnutie preskúmal, nariadil vo veci pojednávanie, oboznámil sa s obsahom administratívneho spisu žalovaného a správneho orgánu prvého stupňa a podľa § 191 ods. 1 písm. c) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny

súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“) zrušil napadnuté rozhodnutie a vrátil vec žalovanému na ďalšie konanie. Priznal žalobcovi voči žalovanému právo na náhradu trov konania.

7. Správny súd uviedol, že nejde o situáciu, žeby žalobca disponoval iba faktúrou so všeobecným popisom zdaniiteľného plnenia, ktoré by bolo nepreskúmateľné. Vymenoval doklady predložené správcovi dane a uviedol, že u správcu dane vznikli pochybnosti iba z dôvodu preverovania účtovnej evidencie žalobcových dodávateľov, na čo žalobca nemá vplyv. Podľa krajského súdu nemožno dôkazné bremeno ponímať extenzívne a rozširovať ho aj na preukázanie skutočností, ohľadne ktorých táto povinnosť stíha úplne iný subjekt. Považoval za nesprávny záver žalovaného, že žalobca neunesol dôkazné bremeno, keď nepreukázal skutočnosti ohľadom plnenia subdodávateľov, teda osôb, s ktorými sám žalobca žiadne zmluvy neuzatváral. Krajský súd poukázal na to, že daňový subjekt preukazuje v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane, ako aj skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach podľa osobitných predpisov. Ďalej konštatoval, že skutočnosti vymedzené v § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. tvoria dôkazné bremeno daňového subjektu, z čoho nemožno vyvodiť dôkazné bremeno žalobcu na právne vzťahy dodávateľa a dodávateľových subdodávateľov. Poukázal na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie v spojených prípadoch C-354/03 (Optigen), C-355/03 (Fulcrum Electronics) a C-484/03 (Bond House).

8. Krajský súd dospel k záveru, že ak daňový subjekt disponuje existenciou materiálneho plnenia, čo podľa neho v danom prípade nebolo sporné, faktúrou a prílohami s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny u dodaných služieb a tovarov od určitého dodávateľa (v danom prípade tomuto zodpovedá podrobný popis položiek stavebného diela uvedený v Prehľade rozpočtových nákladov v EUR, ktorý je prílohou Krycieho listu rozpočtu v EUR), vyčerpал vlastné dôkazné bremeno. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u dodávateľa a jeho subdodávateľov, znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správcu dane.

III.

Kasačná sťažnosť žalovaného, vyjadrenie žalobcu

A)

9. Proti rozsudku krajského súdu podal žalovaný včas kasačnú sťažnosť z dôvodu, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ S.s.p.) a navrhol rozsudok zmeniť tak, že sa žaloba zamietne a žalobcovi sa nepriznáva nárok na náhradu trov konania.

10. Kasačný súd v stručnosti rekapituluje sťažnostné body:

- zásada objektívnej pravdy nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu;
- je na správcovi dane a jeho úvahe, akým spôsobom dokazovanie doplní a ako dôkazy vyhodnotí, a to s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii;
- správca dane zistil, že dodávateľ mal predmetné stavebné práce obstaráť v subdodávke od PAMI group, s.r.o., ktorá v preverovanom zdaňovacom období nemala vlastných zamestnancov a práce mala vykonať prostredníctvom ďalších subdodávateľov. Podľa kontrolného výkazu DPH za december 2014 však boli jej dodávateľmi len mobilní operátori, preto práce nemohla dodať. Skutočný dodávateľ stavebných prác nebol preukázaný, preto ostalo sporným, kto tieto práce skutočne realizoval. Preukázanie dodania stavebných prác faktúrou a inými listinnými dôkazmi je nepostačujúce. Technicky je možné vyhotoviť akýkoľvek doklad bez ohľadu na to, či plnenie bolo skutočne poskytnuté osobou uvedenou na faktúre;
- pokiaľ práce nedodala PAMI group, s.r.o. pre dodávateľa, ten ich nemohol dodať žalobcovi;
- správca dane konal v súlade s Daňovým poriadkom a na žalobcu neprenášal dôkazné bremeno. Žiadal od neho preukázanie skutočností, ktoré vyplývajú z predmetnej faktúry. Vykonával dokazovanie z vlastnej iniciatívy, pretože nadobudol pochybnosti o správnosti uplatneného odpočítania dane. Správca dane nemal k dispozícii dôkazy, že dodávateľ si skutočne práce obstaral od PAMI group, s.r.o.;
- keďže nebolo dokázané, že stavebné práce skutočne dodal dodávateľ uvedený na faktúre, správca dane

nemohol potvrdiť, že sa zdaniteľný obchod uskutočnil práve tak a tou osobou, ako to deklaruje faktúra a následne uznať žalobcovi právo na odpočet;

- podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. sú hmotnoprávne a ich nesplnenie nemožno odpustiť;
- pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať reálne uskutočnenie zdaniteľného obchodu osobou uvedenou na faktúre, nestačí len formálne deklarovat' dodanie služby;
- podľa sťažovateľa je v záujme daňového subjektu, aby si preveroval obchodných partnerov tak, aby mal dostatočné podklady na dokazovanie;
- žalobca mohol a mal vyhotoviť napríklad záznam o oboznámení pracovníkov s bezpečnostnými a protipožiarnymi predpismi, čo by mu umožnilo identifikovať osoby vykonávajúce práce a overiť skutočného zhotoviteľa;
- sťažovateľ poukázal na zásadu poctivého obchodného styku aj vo vzťahu k zdaniteľným súkromnoprávnym vzťahom;
- daňový subjekt má povinnosť tvrdiť a svoje tvrdenia dokázať. Ak správca dane preukázateľne spochybní dôkazy predložené daňovým subjektom, je nutné pochybnosti vyvrátiť predložením ďalších dôkazov, čím je dôkazné bremeno opäť na daňovom subjekte;
- sťažovateľ nesúhlasil so záverom krajského súdu, že žalobca vyčerpал vlastné dôkazné bremeno a že správca dane pričítal žalobcovi existenciu dôkaznej núdze ohľadne skutočností, ktoré netvorili jeho dôkazné bremeno.

B)

11. Žalobca v replike na kasačnú sťažnosť uviedol, že sťažovateľ si nesprávne vykladá § 24 ods. 1 Daňového poriadku, keď tvrdí, že žalobca mal povinnosť predkladať dôkazy týkajúce sa zmluvného vzťahu, ktorého nebol účastný, pričom uvedené opiera iba o nekontaktnosť právneho nástupcu subdodávateľa. Žalovaný podľa názoru žalobcu rozširuje povinnosť preverenia dôveryhodnosti zmluvného partnera aj na subdodávateľov, hoci to zo žiadneho ustanovenia právneho poriadku nevyplýva a nie je to ani spravodlivé žiadať, pretože žalobca nemôže zasahovať do zmluvných vzťahov jeho dodávateľov s ďalšími subjektmi a preto ani predkladať správcovi dane požadované dôkazy. Stotožnil sa s názorom krajského súdu, že dôkazné bremeno nie je absolútne a nemožno ho ponímať extenzívne a rozširovať ho na preukázanie skutočností, ohľadne ktorých takáto povinnosť stíha úplne iný subjekt. Dôkazné bremeno žalobcu nemôžu tvoriť skutočnosti, ktorý subdodávateľ jeho dodávateľa stavebné práce skutočne vykonal, čiže skutočnosti, ktoré sa týkajú subjektov, s ktorými žalobca sám žiadne zmluvy neuzatváral. Tvrdil, že nie je možné od daňového subjektu požadovať preukázanie skutočností, na ktorých sa sám nepodieľal, s následným záverom o neunesení dôkazného bremena. Prenášanie zodpovednosti za eventuálne porušenie povinností dodávateľom alebo jeho subdodávateľom na žalobcu je v rozpore so zákonom i ustálenou judikatúrou. Tvrdil, že vykonanie stavebných prác bolo preukázané na miestnom zisťovaní dňa 09.06.2015. Podľa žalobcu sťažovateľ neoznačil jediný dôkaz alebo relevantnú skutočnosť, ktorou by vyvrátil uskutočnenie zdaniteľného obchodu medzi žalobcom a dodávateľom.

IV.

Právne názory kasačného súdu

12. 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.

13. Kasačnému súdu pripadlo rozhodnúť o jedinom sťažnostnom bode, ktorým sťažovateľ odôvodnil

kasačnú sťažnosť. Namietal, že krajský súd vec nesprávne právne posúdil, pokiaľ ide o otázku rozloženia dôkazného bremena medzi správcu dane a žalobcu. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti uviedol, ako mala byť posúdená sporná právna otázka a v čom bolo právne posúdenie krajského súdu nesprávne, čím naplnil požiadavky na formuláciu sťažnostného dôvodu spočívajúceho v nesprávnom právnom posúdení, v zmysle § 440 ods. 2 S.s.p.

14. Z konštantnej judikatúry Najvyššieho súdu k problematike daní plynie, že správa daní vo vzťahu k fiškálnym záujmom štátu je príslušnými hmotnoprávnymi a procesnými predpismi verejného práva upravená tak, že daňový subjekt má okrem iného povinnosť sám si daňovú povinnosť vypočítať, priznať ju a zároveň hodnoverne preukázať prostredníctvom riadne vedeného účtovníctva a iných listinných dôkazov, pričom v rámci daňového konania nesie dôkazné bremeno. Správca dane je oprávnený a zároveň aj povinný s využitím inštitútu daňovej kontroly a iných procesných postupov, samozrejme za zachovania procesných práv daňových subjektov, zisťovať a preverovať základ dane alebo iné skutočnosti pre správne určenie dane alebo nároku na odpočítanie DPH (porovnaj napr. rozhodnutie Najvyššieho súdu sp. zn. 8Sžf/75/2014).

15. 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. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že v nej uvedené údaje odrážajú reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nemusí byť dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu (m.m. rozhodnutie Najvyššieho súdu sp. zn. 8 Sžf/26/2014).

16. Kasačný súd zdôrazňuje, 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.

17. Zásadne teda nie je úlohou správneho (krajského) súdu, tobôž nie súdu kasačného, aby zisťoval alebo ustaľoval 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 tvrdenia či domnienky je povinný preukazovať daňový subjekt, a čo naopak dokazovať nemusí - v takom prípade dôkaz o opaku zaťažuje správcu dane.

18. Kasačný súd ďalej poukazuje na osobitné postavenie správcu dane, ktorý nie je v daňovom konaní protistranou daňového subjektu, ale je príslušným správnym orgánom, ktorý vedie dokazovanie, dôkazy vykonáva a procesom voľného hodnotenia dôkazov ustaľuje zistený skutkový stav. Pri tomto postupe musí zachovávať práva daňového subjektu, rešpektovať zásadu spolupráce a ostatné zásady správy daní. Naopak daňový subjekt je v pozícii účastníka daňového (správneho) konania, ktorý je povinný preukazovať v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku 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 prác (služieb) bol deklarovaný dodávateľ PP DESIGN, s.r.o. Pokiaľ žalobca tvrdí, že vykonávateľom

prác bol tento subjekt, zaťažuje ho dôkazné bremeno vo vzťahu k tomuto tvrdeniu; pri jeho neunesení zostáva iba nepreukázaným tvrdením.

19. Faktúra, doklad o jej zaplatení a iné doklady vystavené deklarovanej dodávateľom nepochybne sú dôkaznými prostriedkami, ktoré podporujú tvrdenie 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 zdaniteľné 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.

20. Kasačný súd dáva do pozornosti, že krajský súd svoj záver o nesprávnom právnom posúdení zo strany žalovaného podložil viacerými formuláciami, ktoré sa pravidelne objavujú aj v podaniach žalobcov - daňových subjektov, a ktoré sú citáciami alebo parafrázami časti predchádzajúcej judikatúry.

21. Krajský súd tak uviedol, že pokiaľ žalobca predložil správcovi dane zmluvu o dielo medzi ním a dodávateľom, krycí list rozpočtu, ktorého prílohou je prehľad rozpočtových nákladov s konkrétnou špecifikáciou popisu položiek potvrdených žalobcom ako aj dodávateľom, príslušnú faktúru vystavenú dodávateľom žalobcovi ako odberateľovi a zápis o odovzdaní a prevzatí diela medzi nimi, vyplýva z toho, že nejde o situáciu, žeby žalobca disponoval iba faktúrou so všeobecným popisom zdaniteľného plnenia, ktoré by bolo nepreskúmateľné a preto vzniká otázka, v akom rozsahu by mal žalobca ešte zabezpečovať dôkazy o existencii plnenia. Krajský súd nadviazal, že pochybnosti vznikli iba z dôvodu preverovania účtovnej evidencie dodávateľov, na čo žalobca ako daňový subjekt nemá vplyv a nemôže predpokladať, že u niektorých dodávateľov by mal nadštandardne zabezpečovať dôkazy o zdaniteľnom plnení pre prípad, že u týchto subjektov nebude evidencia riadne vedená. Pokračoval ideou o nemožnosti rozširovať dôkazné bremeno na preukázanie všetkých, resp. akýchkoľvek skutočností, teda i tých, ohľadne ktorých takáto povinnosť stíha úplne iný subjekt. Podľa krajského súdu je záver žalovaného o neunesení dôkazného bremena žalobcom vyvodzovaný z toho, že žalobca nepreukázal skutočnosť ohľadom plnenia subdodávateľov a jeho dodávateľov, teda osôb, s ktorými on sám žiadne zmluvy neuzatváral.

22. Kasačný súd však upozorňuje na to, že pochybnosti správcu dane sa netýkali len evidenčných procesov u subdodávateľa PAMI group, s.r.o.. Správca dane zisťoval reálne (hmotné) poskytnutie služby dodávateľom, ktorý ho odkázal na subdodávateľa. Išlo teda o okolnosti, ktoré majú priamy súvis s otázkou realizácie zdaniteľného plnenia deklarovanej dodávateľom (platiteľom dane), ku ktorým má žalobca dôkaznú povinnosť. Pochybnosti o skutočnom realizátorovi stavebných prác vznikli takrečeno hneď na začiatku pri zisťovaní, či a ako bolo plnenie realizované, keďže dodávateľ uviedol, že práce realizoval prostredníctvom subdodávateľa. Dodávateľ teda bol v tomto obchode fakticky iba prostredníkom, pretože samotné plnenie, čiže stavebné práce, mali byť žalobcovi dodané priamo subdodávateľom.

23. Konateľ dodávateľa zaslal na výzvu správcovi dane faktúru, ktorú vystavil PAMI group, s.r.o. ako subdodávateľ stavebných prác. Ďalšie doklady, ktoré správca dane požadoval, podľa tvrdenia konateľa dodávateľa nemohol predložiť, pretože mu boli odcudzené z motorového vozidla, k čomu predložil potvrdenie z polície o nahlásení krádeže. Podľa zistenia správcu dane subdodávateľ v kritickom čase, teda v decembri 2014, nemal zamestnancov a všetky práce mal realizovať subdodávateľsky. Podľa kontrolného výkazu DPH boli vtedy dodávateľmi subdodávateľa iba mobilní operátori. V tejto súvislosti

kasačný súd pripúšťa, že v kontrolnom výkaze nemuseli byť uvedení napr. dodávatelia - živnostníci, ktorí nie sú platiteľmi DPH, prípadne by dokonca mohlo ísť aj o nejakú formu nelegálneho zamestnávania. Určite však bolo namieste, ak správca dane vyhodnotil zistené skutočnosti tak, že dospel k pochybnosti o tom, či deklarovaný dodávateľ bol skutočným dodávateľom žalobcu, a považoval tento fakt za nepreukázaný. Kasačný súd podotýka, že v prospech tvrdenia, že pre dodávateľa poskytol služby ako subdodávateľ PAMI group, s.r.o., svedčila iba faktúra medzi týmito dvoma spoločnosťami, naopak proti tomuto tvrdeniu svedčila absencia predpokladov na takéto dodanie služieb, resp. dôkazu o existencii týchto predpokladov (najmä pracovnej sily, použitých strojov, materiálu). Stavebnú činnosť totiž nemôže uskutočňovať konateľ dodávateľskej ani subdodávateľskej spoločnosti len s počítačom a tlačiarňou. Tým je vlastne zodpovedaná otázka, v akom rozsahu by mal žalobca ešte zabezpečovať dôkazy o existencii plnenia.

24. Právna otázka rozloženia dôkazného bremena, resp. nutnosti jeho unesenia zo strany daňového subjektu, bola obdobne vyriešená i v predchádzajúcich rozhodnutiach Najvyššieho súdu, napr. v rozsudku sp. zn. 8Sžf/36/2010 z 28.04.2011: „Uskutočnenie zdaniteľného plnenia je základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu dane. V prípade, ak zdaniteľné plnenie podľa faktúry nie je uskutočnené dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry, ako aj preukazovanie zaplatenia týchto súm pokladničnými dokladmi, nie sú predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH. Existenciu zákonných podmienok pre nárok na odpočet musí preukázať platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje.“

25. Podobne aj v rozsudku sp.zn. 2Sžf/52/2010 z 21.09.2011: „Z dikcie § 49 ods. 2 zákona o DPH jednoznačne vyplývajú podmienky, za akých si žalobca môže odpočítať DPH, pričom základná podmienka je, aby išlo o tovary, ktoré mu naozaj boli dodané konkrétnym platiteľom DPH. Úlohou správcu dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnených nárokov na odpočítanie DPH je vychádzať nielen z daňových dokladov predložených platiteľom, ale aj zo zistení, či predloženým dokladom neabsentuje materiálny podklad. Nie je však jeho povinnosťou zisťovať, od ktorého iného dodávateľa žalobca tovar v skutočnosti prevzal, alebo akým spôsobom tento získal, pokiaľ skutkové zistenia spochybňujú žalobcovo tvrdenie o tom, že predmetný tovar bol dodaný spol. J., s.r.o.“

26. Rozhodnutie Najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 3Sžf/1/2011, ktoré spomenul aj krajský súd, vychádzalo z odlišných skutkových okolností. Pokiaľ ide o preukazovanie služieb - stavebných prác, Najvyšší súd zdôrazňuje, že vo všeobecnosti na unesenie dôkazného bremena daňového subjektu nepostačuje predloženie zmlúv, preberacích protokolov a faktúr, hoci aj zaplatených, ak im nesvedčia ďalšie preukázané okolnosti.

27. Dôležitou pre prejednávajúcu vec je tak dôkazná povinnosť daňového subjektu, ktorý je povinný v daňovom konaní preukazovať ním tvrdené rozhodujúce skutočnosti. Takouto skutočnosťou je pri uplatnení odpočtu DPH aj fakt, že príslušné zdaniteľné plnenie dodal konkrétny platiteľ, ktorý vyhotovil dodávateľskú faktúru. Daňový subjekt si preto musí zaobstarat' dostatok dôkazných prostriedkov preukazujúcich uskutočnenie plnenia deklarovaného predloženou faktúrou, 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. Použiteľné dôkazné prostriedky závisia od charakteru tovaru alebo služby. V prípade stavebných prác, o ktoré ide v prejednávanej veci, je namieste očakávať od daňového subjektu napríklad predloženie stavebného denníka, prípadne svedectvá osôb, ktoré mali fyzicky vykonať službu a podobne (pozri napríklad rozhodnutia sp. zn. 1Sžf/81/2015, 1Sžf/111/2015, 1Sžf/12/2016, 8Sžf/36/2010). Takéto dôkazné prostriedky žalobca nepredložil a ani iným spôsobom sa mu nepodarilo preukázať reálne dodanie zdaniteľného plnenia dodávateľom alebo jeho subdodávateľom. Zároveň kasačný súd poznamenáva, že v zásade správca dane nemôže daňovému subjektu priamo predpísať, aký konkrétny dôkazný prostriedok musí byť predložený. Ak napríklad stavebník nemá stavebný denník, nemalo by to bez ďalšieho viesť k záveru, že mu nebude vo vzťahu k dodávke stavebných prác priznané právo na odpočet, ale nepochybne to znižuje jeho schopnosť preukázať spôsob dodania služby.

28. Judikatúra Najvyššieho súdu zaoberajúca sa dôkazným bremenom v daňovom konaní, osobitne

pokiaľ ide o preukázanie uskutočnenia zdaniteľného plnenia, je rozsiahla a prešla istým vývojom, ale v posledných rokoch sa jasne ustálila vo vyššie uvedených intenciách, teda že nepostačuje predložiť faktúru, zmluvu a preberací protokol s položkami v prílohe, ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o reálnosti takéhoto zdaniteľného obchodu a vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov. Kasačný súd príkladmo poukazuje na rozhodnutia vo veciach sp. zn. 3Sžfk/40/2017, 4Sžfk/38/2017, 1Sžfk/1/2017, 6Sžfk/43/2017, 1Sžf/82/2016, ako aj uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 705/2017. Aplikácia citovaného stanoviska uvedeného vo veci sp. zn. 3Sžf/1/2011 sa tak viac-menej obmedzuje na formálne požiadavky na predkladané doklady, v zmysle aktuálnej konštantnej judikatúry však od celkovej dôkaznej situácie závisí, či na preukázanie práva na odpočet dane je potrebné v dokazovaní pokračovať ďalej.

29. Súhlasí možno s názorom krajského súdu, že na žalobcu nemá byť prenášané dôkazné bremeno týkajúce sa právnych vzťahov jeho dodávateľa so subdodávateľmi, a nemá mu byť na ťarchu nedostatok v ich účtovníctve. To by však bolo relevantné iba za predpokladu, že by bolo preukázané faktické prepojenie dodávateľa s osobami, ktoré stavebné práce fyzicky vykonali, teda ak by bol dôkaz o tom, že to bol práve žalobcov dodávateľ, ktorý týchto ľudí zabezpečil a poskytol tak žalobcovi plnenie, z ktorého mu vznikla daňová povinnosť. Vtedy by nemali byť žalobcovi na ťarchu ani nedostatky v rozličných zákonom predpísaných evidenciách a iné obdobné nedostatky (za predpokladu, že nešlo o daňový podvod či zneužitie práva z iných dôvodov). Na margo argumentácie, že nemožno dôkazné bremeno ponímať extenzívne a rozširovať ho aj na preukázanie skutočností, ohľadne ktorých táto povinnosť stíha úplne iný subjekt, kasačný súd ďalej uvádza, že subdodávateľ v daňovom konaní voči žalobcovi nemal nijakú dôkaznú povinnosť. Povinnosť preukázať svoje tvrdenia zaťažovala práve žalobcu, so všetkými dôsledkami vyplývajúcimi z neunesenia tohto bremena pre dôkaznú núdzu vo vzťahu k plneniu subdodávateľa voči dodávateľovi. Samotný subdodávateľ má v daňovom konaní po výzve správcu dane len edičnú povinnosť v zmysle § 26 ods. 7 Daňového poriadku, resp. dotknuté fyzické osoby majú povinnosť svedčiť v zmysle § 25 Daňového poriadku.

30. Kasačný súd poznamenáva, že z dôkaznej situácie, ktorá vznikla v tejto veci, nemožno urobiť ani jednoznačný záver, že subdodávateľ nedodal službu (stavebné práce) dodávateľovi a ten následne žalobcovi. Pre záver o nepriznaní práva na odpočítanie dane z dôvodu neunesenia dôkazného bremena však postačuje dôvodné spochybnenie dôkazov o dodaní služby. V tejto situácii tak skutočnosť, že niekto búracie práce vykonal, ale nie je preukázané (resp. je pochybné), že ich vykonal vystaviteľ faktúry, podľa zákona môže a má viesť správcu dane k záveru o neunesení dôkazného bremena žalobcom. Tvrdenou a nepreukázanou skutočnosťou je tu vykonanie, resp. zabezpečenie vykonania stavebných prác dodávateľom. Pre rozhodnutie žalovaného nebola dôležitá otázka, aké boli konkrétne právne vzťahy medzi dodávateľom a subdodávateľom, ani úplnosť účtovníctva, ale či dodávateľ naozaj (teda nielen „na papier“) vykonal alebo obstaral vykonanie prác, hoci aj prostredníctvom subdodávateľa.

31. Pochybnosti správcu dane teda nie sú nedôvodné a zjavne vyplývajú z ním vykonaných dôkazov a z poznania prirodzeného chodu vecí, pretože je zjavné, že bez potrebného kapitálu (najmä pracovná sila a technické vybavenie) nie je možné uskutočniť stavebné (búracie) práce. Charakter dokazovaných skutočností sa preto mení aj v závislosti od charakteru plnenia.

32. Na takto ustálený skutkový stav nemožno ani analogicky aplikovať krajským súdom spomenutý rozsudok Súdneho dvora Európskej únie v spojených prípadoch C-354/03 (Optigen), C-355/03 (Fulcrum Electronics) a C-484/03 (Bond House), pretože ten sa týka skutkového stavu, v ktorom bola skutočná dodávka tovaru nepochybná, na inom mieste reťazca došlo k daňovému podvodu a bol spochybnený účel dodávky tovaru. V prípade žalobcu naopak správca dane považoval deklarovajúcu dodávku služieb za nepreukázanú a rozhodnutie nepostavil na tvrdení o daňovom podvode.

33. Sumarizujúc toto odôvodnenie kasačný súd konštatuje, že krajský súd nesprávne právne posúdil otázku dôkazného bremena daňového subjektu (žalobcu). V skutočnosti po zistení pochybností správcu dane, ktoré boli podložené konkrétnymi skutočnosťami a dôkazmi, žalobcu naďalej zaťažovalo dôkazné bremeno o tom, že sporné stavebné práce skutočne vykonal deklarovateľ sám alebo

prostredníctvom iných osôb konajúcich na základe jeho zadania. Rozhodnutie žalovaného nebolo založené na neúplnosti účtovnej evidencie dodávateľa resp. jeho subdodávateľa a žalovaný ani nekonštatoval podvodné konanie, ako to vo svojej argumentácii naznačil krajský súd. Preukázanie skutočnej realizácie zdaniteľného obchodu tak, ako je deklarováný faktúrou a ostatnými dokladmi, je podmienkou priznania práva na odpočítanie DPH. Krajský súd sa bude vecou znovu zaoberať a bude povinný rešpektovať právny názor kasačného súdu (§ 469 S.s.p.).

34. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodne v zmysle § 467 ods. 2 S.s.p. krajský súd.

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu nie je prípustný opravný prostriedok.