

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/52/2017
Identifikačné číslo spisu: 2016200134
Dátum vydania rozhodnutia: 19.11.2018
Meno a priezvisko: JUDr. Igor Belko
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:2016200134.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Igora Belka a členov senátu JUDr. Mariána Trenčana a JUDr. Jany Hatalovej, PhD., v právnej veci žalobcu (v konaní sťažovateľa): SANAGRO Senica s.r.o., so sídlom Horné Suroviny 1010, Senica, IČO: 35 922 206, zast.: Mgr. Milan Trylč, PhD., advokát so sídlom J. Kráľa 738/12, Senica, 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 žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trnave zo dňa 1. decembra 2016, č. k. 14S/15/2016-60, takto

rozhodol:

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

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

Odôvodnenie

I.

Konanie na finančnom orgáne

1. Rozhodnutím č. 21494818/2015 z 18.12.2015 (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 Trnava (ďalej len „správca dane“) č. 1470704/2015 z 25.09.2015 (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 Daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“, resp. „DPH“) v sume 25.931,20 € za zdaňovacie obdobie jún 2012. Podľa správca dane došlo uplatnením práva na odpočítanie dane k porušeniu § 51 ods. 1 písm. a) v nadväznosti na § 49 ods. 2 písm. a/ 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 § 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 sťažovateľa (toho času s obchodným menom DELFIN-REAL, s.r.o.) daňovú kontrolu za zdaňovacie obdobie jún 2012 a protokol z tejto daňovej kontroly č. 9212401/5/5425471/2013 zo dňa 05.12.2013 (ďalej len „protokol“) spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole sťažovateľovi doručil dňa 09.12.2013. Po prerokovaní pripomienok sťažovateľa a doplnení dokazovania vydal správca dane dňa 25.03.2014 rozhodnutie, ktorým vyrubil rozdiel dane v sume 25.931,20 €. Toto rozhodnutie po odvolaní sťažovateľa žalovaný zrušil a vrátil vec správcovi dane na ďalšie konanie. Po doplnení dokazovania správca dane vydal prvostupňové rozhodnutie.

4. Správca dane neuznal sťažovateľovi právo na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry č. 12011 zo dňa 26.06.2012 (základ dane 129.656,00 €, z toho DPH 25.931,20 €) vystavenej daňovým subjektom I. R., Jána Bežu 2678/14, Senica, IČO: 41404556 (ďalej len „dodávateľ“) za búracie práce. Z výsledkov šetrení správcu dane vyplýva, že podľa vyjadrenia dodávateľa mala predmetné stavebné práce vykonať ako subdodávateľ spoločnosť Immobuild, s. r. o., Bazová 9, Bratislava, IČO: 35 971 088 (ďalej len „Immobuild, s. r. o.“ alebo „subdodávateľ“). Správca dane nespochybnil, že práce boli vykonané, ale skutočnosť, či ich reálne vykonal dodávateľ alebo subdodávateľ.

5. Podľa žalovaného sťažovateľ neodstránil pochybnosti správcu dane o spornej faktúre a v žiadnom štádiu konania nepredložil dostatočné dôkazy na preukázanie svojich tvrdení, že zdaniteľný obchod bol skutočne dodaný dodávateľom alebo subdodávateľom. Neuniesol tak svoje dôkazné bremeno a nepreukázal, že dodávateľovi vznikla daňová povinnosť z dôvodu dodania sporného zdaniteľného obchodu. Podľa žalovaného za zistený skutkový stav možno považovať aj to, že daňový orgán príde k záveru, že daňový subjekt nepredložil dostatok dôkazov preukazujúcich jeho tvrdenia, keďže na daňovom subjekte leží dôkazné bremeno. Preto podľa žalovaného správca dane postupoval správne v zmysle § 49 ods. 1 a 2 v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z., keď sťažovateľovi právo na odpočítanie DPH zo spornej faktúry nepriznal.

II.

Konanie na správnom súde

6. Proti napadnutému rozhodnutiu podal žalobca prostredníctvom právneho zástupcu správnu žalobu na

Krajský súd v Trnave (ďalej len „krajský súd“), ktorý na základe žaloby postup žalovaného i napadnuté rozhodnutie preskúmal, nariadil vo veci pojednávanie, oboznámil sa s obsahom administratívneho spisu žalovaného a správneho orgánu prvého stupňa a podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“) žalobu zamietol.

7. Krajský súd uviedol, že mal za preukázané, že sťažovateľ v konaní nepredložil relevantný dôkaz o tom, že predmet zmluvy o dielo bol vykonaný dodávateľom, čím nebola splnená podmienka pre odpočítanie dane. Ani subdodávateľ označený dodávateľom nepotvrdil, že vykonal predmet zmluvy. Krajský súd sa stotožnil s názorom žalovaného, že v danom prípade nepostačuje iba predloženie faktúry, sťažovateľ musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre. Pritom dôkazné bremeno je na sťažovateľovi. Potrebným dôkazom nebola ani výpoveď svedka W. N., bývalého konateľa Immobuild, s.r.o., ktorý nevedel uviesť nijaké informácie o prácach a ani neboli predložené príslušné doklady. Pochybnosti vzbudzuje aj nezrovnalosť datovania rozpočtov k zmluve, na ktorých nie je uvedený zhotoviteľ ani objednávateľ a ani nie je špecifikovaný predmet diela.

III.

Kasačná sťažnosť žalobcu

A)

8. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca prostredníctvom advokáta 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 zrušiť a vrátiť vec krajskému súdu na ďalšie konanie alebo zmeniť tak, že sa zruší napadnuté rozhodnutie aj prvostupňové rozhodnutie a vec sa vráti správneho orgánu na ďalšie konanie.

9. Kasačný súd v stručnosti rekapituluje sťažnostné body:

- pochybnosti správca dane sú neodôvodnené;
- aj pre prejednávaciú zásadu v daňovom konaní musia platiť zákonné limity;
- predložené listinné dôkazy dostatočne preukazujú, že predmet zmluvy bol dodávateľom reálne vykonaný buď priamo alebo prostredníctvom tretej osoby. Žalobca nedisponuje žiadnymi ďalšími listinami, ktorými by mohol vyvrátiť pochybnosti správca dane;
- správny orgán opiera svoje rozhodnutie len o nepriame dôkazy, ktorých uvedenie slúži len tomu, aby mohol voči sťažovateľovi vydať napadnuté rozhodnutie;
- ak aj dodávateľ zabezpečil realizáciu prostredníctvom tretej osoby, táto nie je so sťažovateľom v žiadnom právnom vzťahu a ten nemôže niesť zodpovednosť za tom, akým spôsobom obchodný partner realizoval predmet zmluvy;
- predmet zmluvy bol vykonaný a sťažovateľ v lehote splatnosti uhradil faktúru;
- vykonanie prác potvrdil nielen dodávateľ, ale aj vtedajší konateľ Immobuild, s.r.o., hoci si nespomenul na konkrétne práce;
- sťažovateľ rozvinul tvrdenie o možnosti dodávky služieb aj subdodávateľským spôsobom;
- sťažovateľ sa domnieva, že dodávateľ alebo pán N. disponujú menami svedkov, ktorí práce vykonávali, a identifikačnými údajmi použitých strojov, hoci nevie prečo ich neuviedli. Poukázal na možnosť, že robotníci boli bez pracovnej zmluvy;
- sťažovateľ nemá povinnosť zisťovať mená robotníkov;
- sťažovateľ nevie, kde je účtovníctvo Immobuild, s.r.o., stav spoločnosti nemožno pripisovať sťažovateľovi na ľachu;
- vykonanie prác potvrdil aj správca dane;
- podmienky zmluvy musia byť zrejme obchodným partnerom; chýbajúci dodatok označujúci prokúru, ani neskoršie vypracovanie rozpočtu nie sú pre sťažovateľa významné;
- správny orgán vyhodnotil dôkazy výlučne v neprospech sťažovateľa, s jeho argumentáciou sa nevysporiadal. V rozhodnutí neuviedol, akými ďalšími dôkazmi mal dokazovať. Navyše mu na ľarchu pričítal aj dôkazy vyplývajúce zo stavu spoločnosti Immobuild, s.r.o. Rozhodnutie je aj nepreskúmateľné

pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov;

- sťažovateľovi nie je známy spôsob, ako by mohol ešte inak preukázať uskutočnenie predmetu zmluvy dodávateľom, alebo tretím subjektom ako subdodávateľom;
- dôkazné bremeno daňového subjektu nie je absolútne, nedostatky u dodávateľa alebo subdodávateľa nemožno pričítať sťažovateľovi. Správny orgán nemôže požadovať predloženie dôkazov o skutočnostiach, ktoré sa žalobcu netýkajú a nastali u cudzieho subjektu;
- nesprávne vyhodnotenie skutkového stavu viedlo k nesprávnemu právnemu posúdeniu veci;
- zákon požaduje ako podmienku pre odpočítanie dane iba predloženie faktúry, ktorou iný platiteľ dane voči sťažovateľovi uplatnil daň. Táto faktúra je súčasťou spisu;
- sťažovateľ nesúhlasil s názorom krajského súdu, že výlučne subjekt vystavujúci faktúru musel aj reálne dodať zdaniteľný obchod;
- pre právne posúdenie tejto veci je rozhodujúcou otázka, do akého rozsahu je sťažovateľ povinný preukazovať skutočnosť, že zdaniteľný obchod bol dodaný jeho zmluvným partnerom alebo treťou osobou poverenou zmluvným partnerom;
- rozhodnutie krajského súdu vychádza z nepravdivého a nepreukázaného tvrdenia, že ani konateľ Immobuild, s.r.o. nepotvrdil vykonanie predmetu zmluvy;
- nesprávne právne posúdenie je obsiahnuté v záveroch bodov 34-37 odôvodnenia rozsudku krajského súdu.

B)

10. V súdnom spise sa nenachádza vyjadrenie žalovaného ku kasačnej sťažnosti.

IV.

Právne názory kasačného súdu

11. 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 nedôvodná a preto ju podľa § 461 S.s.p. zamietol.

12. Kasačnému súdu pripadlo rozhodnúť o sťažnostných bodoch, ktorými sťažovateľ odôvodnil kasačnú sťažnosť. Namietal, že krajský súd vec nesprávne právne posúdil, pokiaľ ide o otázku rozloženia dôkazného bremena medzi správcu dane a žalobcu, pričom opäť namietal aj proti postupu správnych orgánov pri hodnotení dôkazov. Sťažovateľ uviedol, čo podľa neho už nepatrilo do jeho dôkazného bremena a brojil proti tomu, že sa krajský súd stotožnil s názorom žalovaného, pokiaľ ide o relevanciu jeho pochybností a neuznanie sumy predložených dôkazov za dostatočnú na preukázanie uskutočnenia sporného zdaniteľného obchodu dodávateľom.

13. 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).

14. 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. 8Sžf/26/2014).

15. 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. 6Sžo 84/2007, sp. zn. 6Sžo/98/2008, sp. zn. 1Sžo/33/2008, sp. zn. 2Sžo/5/2009 či sp. zn. 8Sžo/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.

16. Zásadne teda 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 tvrdenia či domnienky je povinný preukazovať daňový subjekt, a čo naopak už dokazovať nemusí - v takom prípade dôkaz o opaku zaťažuje správcu dane.

17. 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 ustaluje 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 búracích prác (služieb) bol deklarovaný dodávateľ I. R.. Pokiaľ sťažovateľ tvrdí, že vykonávateľom prác bol tento subjekt, zaťažuje ho dôkazné bremeno vo vzťahu k tomuto tvrdeniu; pri jeho neunesení zostáva iba nepreukázaným tvrdením.

18. Faktúra, doklad o jej zaplatení a iné doklady vystavené deklarovaným dodávateľom nepochybné 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, okrem iného aj jeho daňovou disciplínou. 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.

19. 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.“

20. 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.“

21. 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.

22. 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 zaobstarať 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 nepochybné to znižuje jeho schopnosť preukázať spôsob dodania služby.

23. Judikatúra Najvyššieho súdu zaoberajúca sa dôkazným bremenom v daňovom konaní, osobitne pokiaľ ide o preukazovanie 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.

24. Sťažovateľ opakovane zdôrazňuje, že dodávateľ bol oprávnený poskytnúť plnenie aj s využitím subdodávateľa a následne vystaviť sťažovateľovi faktúru. Toto však nepochybujú ani správne orgány, ani krajský súd. Nepochybné dodávateľ takýchto služieb smie sám využiť služby subdodávateľa a tak v podstate figurovať ako prostredník. Podstatné však je, že sťažovateľa ako daňový subjekt, ktorý si

uplatňuje právo na odpočítanie dane, zaťažuje dôkazné bremeno vo vzťahu k jeho tvrdeniu, že službu pre neho vykonal či jej vykonanie zabezpečil na svoju zodpovednosť inou osobou práve ten platiteľ dane, ktorý mu vystavil faktúru, v ktorej voči nemu uplatnil daň, bez ohľadu na to, aký spôsob realizácie si zúčastnené subjekty dohodnú, alebo dokonca aj keby využitie subdodávateľa bolo jednostranným rozhodnutím dodávateľa.

25. V rámci daňovej kontroly ako i následného vyrubovacieho konania sa správca dane zaujímal o okolnosti realizácie tohto obchodu, pričom zistil isté nezrovnalosti týkajúce sa faktúr a sprievodných dokladov. Kasačný súd sa stotožňuje s názorom krajského súdu, že neuvedenie funkcie podpisujúceho prokuristu na určitom doklade samo osebe neznamená neplatnosť právneho úkonu. Rovnako nemohlo byť pre posúdenie reálnosti výkonu diela rozhodujúce, že búracie práce mali byť v zmysle povolenia stavebného úradu uskutočnené do konca roku 2005. Predmetom daňového konania nebol súlad konania sťažovateľa so stavebnými predpismi. Avšak fakt, že predložený rozpočet je datovaný až po dátume vystavenia faktúry, mohol vzbudiť u správcu dane podozrenie a následne pochybnosť, ktorú by však odstrániť sťažovateľ mohol zmysluplným vysvetlením (podporeným dokladmi).

26. Podľa názoru kasačného súdu však neuvedenie akýchkoľvek podrobností ohľadom realizácie diela (o akých robotníkov a ktoré stroje išlo) podporilo pochybnosť o skutočnej realizácii diela prostredníctvom označeného subdodávateľa. Neurčité vyjadrenie pána N., že Immobuild, s.r.o., práce vykonal využitím robotníkov bez pracovnej zmluvy nepostačuje ako dôkaz toho, že práce vykonala táto spoločnosť. Vyjadrenia pána N., ktorého svedectvo by mohlo napomôcť vyjasneniu realizácie prác, však naopak pochybnosti o pravdivosti preverovaných tvrdení prehĺbili, keď svedok uviedol, že si spomína na asfaltovanie pre dodávateľa a výkon ďalších nešpecifikovaných prác, ale pritom uviedol, že tieto práce mali byť iba približne v hodnote 50.000 €.

27. Svedectvo pána N. U. (ktorý mal za sťažovateľa práce preberať) síce podporovalo tvrdenia sťažovateľa, avšak malo tiež nízku informačnú hodnotu, pokiaľ ide o otázku, ako v skutočnosti dodávateľ práce realizoval.

28. Rovnako v priebehu dokazovania nevyšli najavo okolnosti poskytnutia súvisiacich skládkových služieb spojených so samotnou demoláciou, ktoré boli tiež predmetom fakturácie. Aj s ohľadom na možné zodpovednostné vzťahy vo vzťahu k nakladaniu s odpadom sa javí ako neštandardné, že sťažovateľ ako stavebník nedisponuje dokladmi o nakladaní so suťou. Okrem toho je nepochybne pozoruhodné (hoci nie nevyhnutne rozhodujúce pre posúdenie veci), že pán N. ani nevedel, či subdodávateľ Immobuild, s.r.o. odviezol daň z faktúry vystavenej dodávateľovi. Rovnako nebolo potvrdené reálne sídlo subdodávateľa. Sťažovateľ sa v kasačnej sťažnosti pýta, či mal legitimovať robotníkov alebo si robiť fotokópie ich dokladov. Pri zachovaní riadnej podnikateľskej starostlivosti a obozretnosti by však bolo namieste očakávať, že o práce vo fakturovanej výške bude sťažovateľ prejavovať väčší záujem, než že si uschová len zmluvu, faktúru, rozpočet a preberací protokol. To isté platí o dodávateľovi I. R..

29. 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.

30. Kasačný súd opätovne zdôrazňuje, že nie je jeho úlohou zisťovať skutkový stav, ani vykonávať vlastné hodnotenie dôkazov, a to tak vo vzťahu k jednotlivým dôkazom, ako aj k ich komplexnej interpretácii. Kasačný súd pri svojej prieskumnej činnosti nezistil, že by krajský súd nesprávne vyhodnotil právnu otázku existencie dôkazného bremena sťažovateľa o tvrdených skutočnostiach, preto

odkazuje aj na odôvodnenie rozsudku krajského súdu. Rovnako ani kasačný súd nezistil, že by krajský súd nesprávne vyhodnotil, či správne orgány nevybočili z medzí zákona pri vykonávaní dôkazov a ich následnom hodnotení.

31. Pokiaľ teda na základe vykonaných dôkazov správca dane dospel k odôvodnenému názoru, že nie je preukázané dodanie sporných prác sťažovateľovi dodávateľom I. R. (či sám alebo prostredníctvom subdodávateľa), pretože mu boli predložené iba listinné dôkazy, v ktorých sa objavili aj nezrovnalosti, a svedectvá bývalého riaditeľa sťažovateľa (pán U.), dodávateľa (pán R.) aj bývalého konateľa subdodávateľa (pán N.) boli vo vzťahu k fyzickému výkonu prác príliš nekonkrétne, a dokonca svedectvo pána N. až čiastočne vyvracalo deklarováný obchod, závery správcu dane nemožno považovať za svojvoľné, tendenčné či nepreskúmateľné, ako to tvrdí sťažovateľ.

32. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 167 ods. 1 v spojení s § 467 ods. 1 S.s.p. a nepriznal účastníkom náhradu trov tohto konania, keďže sťažovateľ v tomto konaní nebol úspešný a na postup podľa § 168 S.s.p. nevidel dôvod.

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu nie je prípustný opravný prostriedok.