

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 6Sžfk/36/2018
Identifikačné číslo spisu: 3017200426
Dátum vydania rozhodnutia: 11.07.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Monika Valašiková
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:3017200426.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej PhD. a členov senátu JUDr. Anny Peťovskej., PhD. a JUDr. Jozefa Milučkého v právnej veci žalobkyne (sťažovateľky): Mária Šlapková, s miestom podnikania Zákvašov 1552/64, 017 01 Považská Bystrica, IČO: 31 091 326, právne zastúpená: JUDr. Ján Legerský, advokát, so sídlom Námestie sv. Anny 15/25, 911 01 Trenčín, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101885594/2017 zo dňa 06.09.2017, v konaní o kasačnej sťažnosti sťažovateľky proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/135/2017-96 zo dňa 05.06.2018, takto

rozhodol:

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

Sťažovateľke nárok na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a .

Odôvodnenie

I.

Konanie pred správnym súdom

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trenčíne (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“) podľa ust. § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobkyňa domáhala zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 101885594/2017 zo dňa 06.09.2017 v spojení s prvostupňovým rozhodnutím Daňového úradu Trenčín, pobočka Považská Bystrica, č. 101125639/2017 zo dňa 30.05.2017 a vrátenia veci správneho orgánu prvého stupňa na ďalšie konanie. Žalovanému náhradu trov konania nepriznal podľa § 168 SSP.

2. Žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 101885594/2017 zo dňa 06.09.2017 podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „daňový poriadok“) potvrdil prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Trenčín, pobočka Považská Bystrica č. 101125639/2017 zo dňa 30.05.2017, ktorým podľa § 68 ods. 5 a 6 daňového poriadku určil žalobkyni ako daňovému subjektu rozdiel dane v sume 19 791,60 Eur na dani z pridanej hodnoty za

zdaňovacie obdobie júl 2014, pričom nepriznal nadmerný odpočet v sume 2 594,65 Eur a vyrubil daň z pridanej hodnoty v sume 17 196,95 Eur.

3. V odôvodnení rozsudku krajský súd uviedol, že žalobkyňa predložila správcovi dane základné účtovné dokumenty, ako je sporná dodávateľská faktúra vystavená dodávateľom - spoločnosťou WAND s.r.o., neskôr aj zmluvu o dielo zo dňa 15.10.2013 a protokol o odovzdaní staveniska a prevzatí stavby. Správca dane nespochybnil existenciu realizácie rekonštrukcie kravínu v PD Jasenica, spochybnil však, že tieto práce boli realizované dodávateľom spoločnosťou WAND s.r.o.

4. Správca dane zistil, že dodávateľ WAND s.r.o. mal predmet svojho záväzku zo zmluvy o dielo zo dňa 15.10.2013 vykonávať subdodávateľsky, nakoľko uvedená spoločnosť nemala žiadnych zamestnancov ani materiálne technické prostriedky na realizáciu rekonštrukcie. Podľa článku XIII. bod 13.6 predmetnej zmluvy o dielo zhotoviteľ, t.j. spoločnosť WAND s.r.o., mohol vykonanie diela alebo vykonanie akejkoľvek jeho časti zadať ako subdodávku subdodávateľom len po predchádzajúcom písomnom súhlase žalobkyne ako objednávateľa. Z uvedeného tak vyplýva, že práce na predmetnej stavbe mohli byť vykonávané aj subdodávateľsky, avšak len za podmienky, že žalobkyňa písomne odsúhlasí vykonávanie jednotlivých stavebných prác subdodávateľmi spoločnosti WAND s.r.o. Zároveň v zmysle článku X bod 10.4. tejto zmluvy mala žalobkyňa poznať aj osoby, ktorým bolo umožnené vstúpiť na stavenisko ako osobám oprávneným, o ktorých bola žalobkyňa povinná viesť evidenciu v podobe zoznamu, a ten následne predložiť zhotoviteľovi diela. Žalobkyňa však napriek vyššie uvedeným skutočnostiam o jednotlivých subdodávateľoch vykonávajúcich stavebné práce nemala vedomosť a správcovi dane nepredložila žiadne listiny preukazujúce ich prítomnosť na stavbe v kontrolovanom období.

5. Správca dane v rámci daňovej kontroly a následne vo vyrubovacom konaní nezaťažoval žalobkyňu ako platiteľa dane dôkazným bremenom, aby preukazovala jednotlivé subdodávateľské spoločnosti dodávateľa WAND s.r.o., keďže žalobkyňa nemôže mať dosah na obchodnoprávne vzťahy dodávateľa a tretích spoločností. Za účelom preverenia vykonaných prác konkrétnymi subjektmi preto správca dane preveroval tvrdenia žalobkyne u jej dodávateľa a následne subdodávateľov v rámci rozsiahleho dokazovania. Konateľ spoločnosti WAND s.r.o. uviedol, že práce realizovali spoločnosti DOMINOR s.r.o. a RENT TECHNOLOGY, s.r.o. Stavba sa realizovala viac ako jeden rok, a to v podnikateľských priestoroch žalobkyne, ktorá v iných hospodárskych budovách vykonávala činnosť samostatne hospodáriaceho roľníka. Napriek uvedenému sa ani žalobkyňa a ani konateľ dodávateľskej spoločnosti - stavbyvedúci, nevedeli žiadnym spôsobom vyjadriť k tomu ktorí pracovníci, od ktorej firmy, v akom počte stavbu realizovali. Nepoznali ich mená, či boli zaškolení ohľadne BOZP, resp. iné podrobnosti, a to napriek tomu, že viac ako jeden rok mali pracovať v mieste podnikania žalobkyne, zdržiavali sa tam, mali sa pri vstupe hlásiť buď stavbyvedúcemu alebo žalobkyňi. Konateľ dodávateľskej firmy ako stavbyvedúci kontroloval a dohliadal na ich prácu.

6. Subdodávateľská spoločnosť DOMINOR s.r.o. bola zrušená, zanikla s právnym nástupcom. Jej právny nástupca spoločnosť Eurotransfer, spol. s r.o. so správcom dane nekomunikuje, nie je platiteľom dane, nesídlí na registrovanej adrese. V účtovníctve spoločnosti DOMINOR s.r.o. teda nebolo možné preveriť uskutočnenie prác na rekonštrukcii kravína. Bol vypočutý ako svedok bývalý konateľ tejto spoločnosti B. Z., ktorý bol štatutárom spoločnosti v rozhodnom období. Tento vo svojej svedeckej výpovedi pred správcom dane uviedol, že spoločnosť nemala zamestnancov a práce boli vykonávané subdodávateľsky, pričom nevedel uviesť, ktorá spoločnosť mala tieto práce vykonávať. Rovnako sa nevedel vyjadriť k tomu, kde sa nachádzajú doklady spoločnosti DOMINOR s.r.o.. V trestnom konaní potom tento bývalý konateľ spoločnosti uviedol, že bol „bielym koňom“, žiadne obchody nedohodoval, neobjednával a ani nepreberal žiaden tovar. Podpisoval len doklady, ktoré vypracovala iná osoba, a to najmä faktúry. Vykonával platby podľa inštrukcií. Správca dane zistil, že spoločnosť DOMINOR s.r.o. za obdobie január až júl 2014 uviedla v kontrolných výkazoch troch tuzemských dodávateľov, a to DREVO-UHLIE s.r.o. v objeme 278 230,- Eur, R-ZET, s.r.o. v objeme 212 341,92 Eur a AD-TEMPO s.r.o. v hodnote 120 Eur. Z tohto dôvodu boli práce, ktoré mali byť vykonávané na rekonštrukcii, preverované aj u možných subdodávateľov DREVO-UHLIE s.r.o.

a R-ZET, s.r.o. Spolupráca a subdodávateľské obchodné vzťahy však neboli vykonaným dokazovaním preukázané. Osoby, ktoré boli v rozhodnom období štatutármi týchto spoločností, popreli akúkoľvek obchodnú spoluprácu so spoločnosťou DOMINOR s.r.o., poskytnutie služieb, resp. vystavenie faktúr.

7. Pokiaľ ide o subdodávateľskú spoločnosť RENT TECHNOLOGY, s.r.o., táto nemala v kontrolovanom období žiadnych zamestnancov ani materiálno-technické vybavenie. Práce boli vykonávané subdodávateľsky zamestnancami spoločnosti FILIP kuchynské štúdio s.r.o. - X. Z., W. K. a W. B., ktorí však uviedli, že so spoločnosťou RENT TECHNOLOGY, s.r.o. nemali uzavretú žiadnu zmluvu na vykonávanie prác a na rekonštrukcii kravína pracovali v roku 2014 iba v júni. Medzi predloženými dokladmi neboli žiadne pracovno-právne zmluvy alebo obchodno-právne zmluvy, osvedčujúce vzťah pracovníkov k spoločnosti RENT TECHNOLOGY, s.r.o. a z predložených stavebných denníkov bolo zistené, že spoločnosť RENT TECHNOLOGY, s.r.o. mala na zákazke rekonštrukcia kravína pracovať iba dva dni v mesiaci jún a tri dni v mesiaci júl.

8. Vyššie uvedené skutočnosti podľa názoru krajského súdu predstavovali skutočnosti, ktoré zakladali odôvodnené pochybnosti o tom, že sporné zdaniteľné plnenie bolo vykonané dodávateľom uvedeným na spornej faktúre, resp. jeho jednotlivými subdodávateľmi. Za daných okolností tak bolo vecou daňového subjektu, aby predložil dôkazy alebo označil ďalšie dôkazné prostriedky, ktorými preukáže opodstatnenosť uplatneného nároku na odpočet, resp. odstráni pochybnosti správcu dane, s ktorými bol zákonným spôsobom pred vydaním rozhodnutia oboznámený. Uvedenou požiadavkou sa automaticky extenzívnym spôsobom nerozširuje dôkazná povinnosť daňového subjektu. Od žalobkyne ako obozretného podnikateľa je možné spravodlivo očakávať, že má aspoň čiastočné informácie o pracovníkoch, ktorí sa po dobu jedného roka pohybovali v areáli, kde vykonáva podnikateľskú činnosť, a to najmä za situácie, keď jednotlivé stavebné práce mohli v zmysle predloženej zmluvy o dielo zo dňa 15.10.2013 vykonávať iba s vedomím a predchádzajúcim súhlasom žalobkyne.

9. V prejednávanej príhode však v priebehu daňovej kontroly a ani následne vo vyrubovacom konaní žalobkyňa nepredložila jej dostupné dôkazné prostriedky o uskutočnení zdaniteľného plnenia dodávateľom WAND s.r.o., resp. ďalšími subdodávateľmi, o ktorých mala mať vedomosť a ich vykonávanie prác na stavbe mala odsúhlasovať. Rovnako tak spoločnosť WAND s.r.o. ako platiteľ dane z pridanej hodnoty nepredložil správcovi dane žiadne relevantné doklady, ktoré by preukazovali poskytnutie zdaniteľného plnenia kontrolovanému daňovému subjektu - t.j. žalobkyňi.

10. Súd konštatoval, že za danej skutkovej situácie nemôže byť dôkazná povinnosť žalobkyne splnená len predložením formálne správneho daňového dokladu. Správny súd zdôraznil, že daňový doklad, ktorý iba simuluje uskutočnenie zdaniteľného plnenia, nie je relevantným dôkazom a jeho predloženie nemôže viesť k dokázaniu hmotnoprávneho úkonu, t.j. k dôkazu existencie zdaniteľného plnenia.

11. V súdenom prípade dôkazné bremeno bolo na žalobkyňi, ktorá si nárok na odpočet DPH zo spornej faktúry uplatnila, a preto bolo jej povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje v súlade so zákonnými podmienkami a v súlade so skutočnosťou. Správca dane následne verifikoval skutočnosti a doklady predložené žalobkyňou, od ktorej bolo možné spravodlivo požadovať preukazovanie len tých skutočností, ktoré mohla reálne ovplyvniť, lebo boli v jej právnej sfére vplyvu, a na ktoré sa viaže jej dôkazné bremeno.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

12. Proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Trenčíne podala žalobkyňa v postavení sťažovateľky (ďalej len „sťažovateľka“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť podľa § 438 ods. 1 SSP a navrhla, aby kasačný súd na základe § 462 ods. 2 SSP napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného a rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu a vec vráti prvostupňovému správnenému orgánu na ďalšie konanie a zároveň jej prizná právo na úplnú náhradu trov

konania na krajskom súde na základe § 467 ods. 1 a 2 v spojení s § 167 ods. 1 SSP.

13. Žalobkyňa podanú kasačnú sťažnosť odôvodnila v zmysle § 440 ods. 1 písm. g) SSP tým, že krajský súd v konaní a pri rozhodovaní porušil zákon tým, že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci.

14. V kasačnej sťažnosti uviedla, že samotná skutočnosť, že nevydávala písomný súhlas na realizáciu jednotlivých častí diela subdodávateľmi zabezpečenými zmluvnými partnerom spoločnosťou WAND s.r.o., ani skutočnosť, že nevedla podrobný zoznam osôb oprávnených vstupovať na stavenisko nemôžu zakladať dôvod na nepriznanie zákonného práva žalobkyne na odpočítanie dane a nemôžu spochybňovať realizáciu vyúčtovaných stavebných prác predmetnou dodávateľskou faktúrou za zdaňovacie obdobie júl 2014. Reálne vykonanie týchto prác nebolo spochybnené ani daňovými orgánmi, ani krajským súdom a objektívne ich vykonanie nemal zabezpečiť kto iný než zhotoviteľ, ktorý za ich vykonanie vyúčtoval cenu v súlade so zmluvou o dielo. Pre žalobkyňu bolo podstatné, že záväzok zhotoviteľa zo zmluvy o dielo bol priebežne plnený a napokon aj v celom rozsahu splnený a nemala dôvod zisťovať, či osoby realizujúce jednotlivé stavebné práce na rekonštrukcii daného kravína v jednotlivých časových obdobiach boli zamestnancami alebo zmluvnými či aj bezzmluvnými partnermi zhotoviteľa. Povinnosťou zhotoviteľa bolo príslušné stavebné práce vykonať a túto povinnosť zhotoviteľ aj plnil a splnil a žalobkyňa len na základe tejto rozhodujúcej skutočnosti vykonala úhradu ceny za dielo, ktorej súčasťou bola aj DPH, vrátane posudzovanej faktúry za zdaňovacie obdobie júl 2014.

15. K otázke zoznamu osôb oprávnených vstupovať na stavenisko uviedla, že kravín je súčasťou areálu, hospodárskeho dvora, do ktorého v priebehu realizácie stavby vstupovali mnohé osoby vykonávajúce pracovnú činnosť v ďalších objektoch a priestoroch tohto areálu hoci realizáciu rekonštrukcie kravína neuskutočňovali. Mala za to, že vedenie takéhoto zoznamu by pre posúdenie toho, ktoré konkrétne osoby v príslušnom časovom období vykonávali stavebné práce na rekonštrukcii kravína nemalo žiaden dôkazný význam. Dôkaznou povinnosťou žalobkyne v daňovom konaní v tejto veci bolo preukázať, že stavebné práce vyúčtované faktúrou, z ktorej žalobkyňa uplatnila odpočítanie DPH v zdaňovacom období júl 2014 boli reálne uskutočnené a že nešlo o fiktívnu faktúru za nedodané či neexistujúce plnenie a túto dôkaznú povinnosť žalobkyňa v celom rozsahu splnila.

16. Podľa názoru žalobkyne to, že podľa zistení daňových orgánov dodávateľská spoločnosť WAND s.r.o. nevedela dostatočne preukázať prostredníctvom akých osôb realizovala stavebné práce v posudzovanom časovom období môže svedčiť o nedostatočnom a nesprávnom vedení obchodnej a účtovnej evidencie tejto dodávateľskej spoločnosti. Táto skutočnosť však nemôže byť vyhodnotená v neprospech žalobkyne odopretím jej práva na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, ktorou boli vyúčtované reálne vykonané práce, a ktorú žalobkyňa vrátane DPH zhotoviteľovi v zmysle zmluvy o dielo uhradila. Žalobkyňa môže preukazovať len skutočnosti vyplývajúce z podkladov a poznatkov, ktorými môže objektívne disponovať a nemôže preukazovať skutočnosti týkajúce sa činnosti iného subjektu, teda činnosti dodávateľskej spoločnosti WAND s.r.o. a prípadne činnosti ďalších subjektov, s ktorými táto spoločnosť pri realizácii svojho záväzku zo zmluvy o dielo spolupracovala, keďže ku takýmto skutočnostiam nemôže mať žalobkyňa ani objektívne prístup.

17. Žalobkyňa ďalej argumentovala tým, že na danú vec bolo potrebné aplikovať § 8 ods. 6 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“), keď je zrejmé, že ak dodávateľská spoločnosť WAND s.r.o. pri plnení jej záväzku zo zmluvy o dielo so žalobkyňou využila činnosť iných subdodávateľov, tak sa tak stalo na základe inej zmluvy uzavretej medzi touto spoločnosťou a treťou osobou. Podľa žalobkyne nie je pre vznik nároku žalobkyne na odpočítanie dane rozhodujúce, prostredníctvom akých iných osôb dodávateľská spoločnosť WAND s.r.o. realizáciu stavebných prác na účet žalobkyne zabezpečila, ale rozhodujúce je, že tieto práce boli v súlade so zmluvou o dielo reálne dodané a vyúčtované žalobkyňi. Správca dane sa pri posudzovaní splnenia podmienok na odpočítanie dane vôbec nezaoberal skutočnosťou, že žalobkyňu zaťažovala dôkazná povinnosť preukázať reálne dodanie tovaru osobou, ktorá uzavrela zmluvu so žalobkyňou, a že túto dôkaznú povinnosť voči správcovi dane aj v celom rozsahu splnila, avšak krajský súd k týmto tvrdeniam nezaujal žiadne

stanovisko.

18. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že dôvody podanej sťažnosti boli predmetom preskúmania žalovaným v odvolacom konaní a aj súdneho prieskumu na krajskom súde. Žalovaný sa námietkami žalobkyne podrobne zaoberal a vysporiadal už v napadnutom rozhodnutí a následne aj v stanovisku k žalobe, preto naďalej zotrváva na svojej argumentácii. Konštatoval, že napadnuté rozhodnutie žalovaného ako aj správca dane sú vydané na základe spoľahlivo zisteného skutkového stavu a v súlade s právnymi predpismi. Na základe uvedeného žiadal napadnutý rozsudok ako vecne správny potvrdiť.

III.

Konanie na kasačnom súde

19. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (ďalej aj „kasačný súd“) (§ 438 ods. 2 SSP) po zistení, že kasačnú sťažnosť podal včas účastník konania zastúpený v súlade s ust. § 449 ods. 1 SSP, bez nariadenia pojednávania podľa ust. § 445 SSP preskúmal vec a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

20. Najvyšší súd SR ako príslušný súd podľa ust. § 11 písm. g) SSP prejednal vec bez nariadenia pojednávania podľa ust. § 455 SSP s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli súdu a internetovej stránke Najvyššieho súdu SR www.nsud.sk podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s ust. § 452 ods. 1 SSP.

21. Predmetom skúmania kasačného súdu bol rozsudok krajského súdu z hľadiska posúdenia, či vec bola správne právne posúdená z dôvodov uvedených v kasačnej sťažnosti.

22. Z obsahu administratívneho spisu najvyšší súd zistil, že Daňový úrad Trenčín, pobočka Považská Bystrica ako správca dane vykonal u žalobkyne daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie júl 2014, ktorá bola v zmysle Oznámenia o daňovej kontrole zo dňa 14.10.2014 začatá dňa 23.10.2014.

23. Predmetom preverenia v rámci daňovej kontroly bola dodávateľská faktúra č. 311140702 zo dňa 30.07.2014 od dodávateľa WAND s.r.o. za dodanie stavebných prác podľa priloženého súpisu vykonaných prác na akcii: Modernizácia kravína PD Jasenica, základ dane 98 958 Eur, z toho DPH v sume 19 791,60 Eur, fakturovaná suma celkom 118 749,60 Eur.

24. Správca dane preveroval uskutočnenie zdaniteľného obchodu v zmysle spornej faktúry, pričom dňa 25.02.2015 bol vypočutý R., konateľ dodávateľskej spoločnosti WAND, s.r.o. a zároveň aj stavbyvedúci. Uviedol, že nakoľko spoločnosť WAND s.r.o. nedisponovala zamestnancami, práce na kravíne boli vykonané subdodávateľsky spoločnosťami DOMINOR s.r.o. (asi v rozsahu 90 %) a RENT TECHNOLOGY, s.r.o. (asi v rozsahu 10 %), pričom práce aj materiál si uvedené spoločnosti zabezpečovali taktiež subdodávateľsky. Ako konateľ preberal skutočne prevedené práce, ktoré následne odsúhlasil s p. O. a tiež vyfakturoval.

25. Správca dane ďalej preveroval subdodávateľskú spoločnosť DOMINOR s.r.o., uvedená spoločnosť zanikla zlúčením a jej právnym nástupcom sa stala spoločnosť Eurotransfer, spol. s r.o., ktorá so správcom dane nekomunikuje, nie je platiteľom dane a nesídlí na registrovanej adrese. V účtovníctve spoločnosti DOMINOR s.r.o. teda nebolo možné preveriť uskutočnenie prác na rekonštrukcii kravína v kontrolovanom období. Dňa 25.02.2015 bol vypočutý ako svedok bývalý konateľ tejto spoločnosti B. Z., ktorý bol štatutárom spoločnosti v rozhodnom období. Tento vo svojej svedeckej výpovedi uviedol, že spoločnosť nemala materiálno technické vybavenie na vykonanie predmetných prác, spoločnosť nemala zamestnancov a práce boli vykonávané subdodávateľsky fyzickými osobami - živnostníkmi, ktorých mená si nepamätal, a ktorí si mali všetko zabezpečovať sami. Vo svojej výpovedi potvrdil spoluprácu so spoločnosťou R-ZET, s.r.o. a jej konateľom B., ako aj so spoločnosťou DREVO-UHLIE

s.r.o., avšak meno jej konateľa nevedel uviesť, ako ani práce, ktoré táto spoločnosť vykonávala. Rovnako sa nevedel vyjadriť k tomu, kde sa nachádzajú doklady spoločnosti DOMINOR s.r.o. Správca dane zistil, že spoločnosť DOMINOR s.r.o. v kontrolných výkazoch podaných za zdaňovacie obdobie január až júl 2014 uviedla troch tuzemských dodávateľov: DREVO - UHLIE s.r.o. v objeme 278 230 Eur, R-ZET, s.r.o. v objeme 212 341,92 Eur a AD-TEMPO s.r.o. v hodnote 120 Eur. Z uvedeného dôvodu správca dane preveroval práce, ktoré mali byť vykonávané na rekonštrukcii kravína v PD Jasenica u možných subdodávateľov DREVO - UHLIE s.r.o. a R-ZET, s.r.o.

26. Pri možnom subdodávateľovi prác spoločnosti DREVO-UHLIE s.r.o. správca dane v rámci dožiadania zistil, že spoločnosť písomnosti doručené na adresu sídla nepreberá. V tejto nehnuteľnosti bol v čase miestneho zisťovania zastihnutý manžel bývalej konateľky spoločnosti, ktorá vykonávala funkciu štatutára do 30.04.2014. Tento správcovi dane oznámil, že budovu vlastní jeho manželka, ktorá bola pôvodne spoločníčkou a konateľkou spoločnosti DREVO-UHLIE s.r.o. Obchodný podiel v tejto spoločnosti však predala B. Z. z Ilavy. X. N., bývalá konateľka spoločnosti uviedla, že spoločnosť X. s.r.o. nepozná a rovnako ani nepozná bývalého konateľa spoločnosti B. Z.. Spoločnosť DREVO-UHLIE s.r.o. vykonávala ekonomickú činnosť zameranú na predaj uhlia a palivového dreva. Uviedla, že všetky doklady spoločnosti po prevode obchodného podielu odovzdala B. Z.. Tento nový spoločník a konateľ spoločnosti sa však napriek opakovanému predvolaniu na výsluch pred správcom dane nedostavil. V zmysle kontrolného výkazu spoločnosť DREVO-UHLIE s.r.o. neuskutočnila v období od januára 2014 do júna 2014 žiadne zdaniteľné obchody pre odberateľa DOMINOR s.r.o., čo nesúhlasí s údajmi odberateľa DOMINOR s.r.o., ktorý v súhrnnom výkaze za obdobie január - júl 2014 uviedol zdaniteľné obchody od dodávateľa DREVO-UHLIE s.r.o. v hodnote 278 230,- Eur.

27. Pokiaľ ide o ďalšieho možného subdodávateľa, a to spoločnosť R-ZET, s.r.o., táto nemá reálne sídlo. Konateľ tejto spoločnosti G. uviedol, že spoločnosť DOMINOR s.r.o. nepozná, neuskutočňoval s ňou žiadne obchody a neboli pre ňu vystavované žiadne faktúry.

28. Ďalším subdodávateľom stavebných prác na rekonštrukcii kravína pre spoločnosť WAND s.r.o. bola spoločnosť RENT TECHNOLOGY, s.r.o. Konateľ tejto spoločnosti M. dňa 17.03.2015 potvrdil vykonanie stavebných prác na rekonštrukcii kravína v kontrolovanom období pre odberateľa spoločnosť WAND s.r.o. Uviedol, že práce boli vykonávané subdodávateľsky zamestnancami spoločnosti FILIP kuchynské štúdio s.r.o.- X. Z., W. K. a W. B.. Správcovi dane predložil účtovné a daňové doklady spoločnosti RENT TECHNOLOGY, s.r.o. Medzi dokladmi neboli žiadne pracovno-právne zmluvy alebo obchodno-právne zmluvy, osvedčujúce vzťah menovaných pracovníkov k spoločnosti RENT TECHNOLOGY, s.r.o. Z predložených stavebných denníkov vyplynulo, že spoločnosť RENT TECHNOLOGY, s.r.o. mala na zákazke rekonštrukcia kravína pracovať dva dni v mesiaci jún 2014 a tri dni v mesiaci júl 2014. Vyššie uvedení zamestnanci spoločnosti FILIP kuchynské štúdio s.r.o. - X. Z., W. K. a W. B. na pojednávaní pred správcom dane dňa 08.06.2015 uviedli, že so spoločnosťou RENT TECHNOLOGY, s.r.o. nemali uzavretú žiadnu zmluvu na vykonávanie prác a podľa ich vyjadrení na rekonštrukcii kravína pracovali v roku 2014 iba v júni.

29. Po vykonanom dokazovaní v rámci daňovej kontroly správca dane dospel k záveru, že nebolo dostatočne preukázané, že služby - stavebné práce deklarované na faktúre č. 311140702 zo dňa 30.07.2014 predloženej daňovým subjektom boli uskutočnené a dodané dodávateľom - spoločnosťou WAND s.r.o., ktorý je uvedený na faktúre, ani to, že ďalší subdodávatelia - spoločnosti DOMINOR s.r.o. a RENT TECHNOLOGY, s.r.o. tieto práce vykonali.

30. O výsledku kontroly vyhotovil správca dane dňa 13.07.2015 Protokol č. 20501558/2015, ktorý bol žalobkyni ručený spolu s výzvou na vyjadrenie sa k protokolu dňa 24.07.2015. Žalobkyňa sa vyjadrila podaním zo dňa 11.08.2015.

31. Vo vyrubovacom konaní bolo na základe návrhov žalobkyne doplnené dokazovanie o opakované výsluchy svedka R. L. K., konateľa dodávateľskej spoločnosti WAND s.r.o., ktorý vykonával súčasne aj funkciu stavbyvedúceho, B. Z., bývalého konateľa spoločnosti DOMINOR s.r.o., a výsluchy V,

konateľ spoločnosti VÍNO - NORA s.r.o. a T., živnostníka, ktorý vykonával stavebné práce na rekonštrukcii kravína na farme v Jasenici pre spoločnosť DOMINOR s.r.o. a WAND s.r.o.

32. R.I., konateľ dodávateľskej spoločnosti WAND s.r.o. na pojednávaní pred správnym orgánom dňa 07.07.2016 a 13.09.2016 zopakoval, že práce na rekonštrukcii kravína vykonávala subdodávateľsky spoločnosť DOMINOR s.r.o. v rozsahu 90 % a spoločnosť RENT TECHNOLOGY, s.r.o. v pomere 10 %. Rekonštrukcia kravína nepredstavovala technologicky náročné stavebné operácie, a preto riadnemu vedeniu stavebného denníka neprikladal dôležitú úlohu. Nevedel uviesť mená pracovníkov alebo osôb, ktorí vykonávali práce na rekonštrukcii, spomenul iba meno V. N., ktorý bol poddodávateľ spoločnosti DOMINOR s.r.o. Vždy pred fakturáciou sa stretol s p. O., prebrali skutočne zrealizované rozpracované práce, dohodli sa čo a v akej výške bude fakturované. Bolo dohodnuté, že sa bude faktúrovať čiastkovo, nakoľko sa jednalo o veľkú rekonštrukciu.

33. Bývalý konateľ spoločnosti DOMINOR s.r.o. B. Z. na pojednávaní pred správcom dane dňa 08.09.2016 zopakoval, že spoločnosť DOMINOR s.r.o. nemala zamestnancov, práce boli vykonávané subdodávateľsky živnostníkmi. Nevedel uviesť konkrétne mená, pamätal si iba spoluprácu s p. N. a L. W. z Novej Dubnice. Nevedel uviesť začiatok a koniec vykonávania prác na predmetnej rekonštrukcii kravína.

34. Správca dane zistil, že konateľ spoločnosti DOMINOR s.r.o., B. Z., ako obvinený za obzvlášť závažného zločinu podvodu pred orgánmi činnými v trestnom konaní vypovedal, že mal finančné problémy a tak prijal ponuku a prevzal existujúcu firmu, pričom podľa dohody mali prebiehať nejaké obchody, on mal podpísať len faktúry za odmenu 10 % zo zisku. Uviedol, že nikdy neprišiel do styku s predchádzajúcim konateľom spoločnosti DOMINOR s.r.o. a nevedel kto pripravil a vybavoval prevod obchodného podielu v spoločnosti. On len prišiel v stanovenú hodinu k notárovi podpísať dokumenty. Nikdy nebol v sídle spoločnosti, iba raz pri vchodových dverách. Výslovne uviedol, že nikdy v spoločnosti DOMINOR s.r.o. nedojednávával žiaden obchod, žiadnu dopravu tovaru, nikdy nekomunikoval so žiadnou osobou, ktorá by mu mala dodať tovar. Podpisoval len dokumentáciu, ktorá mu bola predkladaná pánom T.. Nepoužíval pečiatku. P. Z. uviedol, že v skutočnosti bol na jeho osobe spáchaný podvod, keď poslužil ako „biely kôň“.

35. Subdodávateľ stavebných prác, B., konateľ spoločnosti VÍNO - NORA s.r.o., na pojednávaní dňa 12.09.2016 uviedol, že nemá žiadne doklady vystavené na žalobkyňu. V prípade rekonštrukcie a modernizácie kravína sa vyjadril, že na zákazke pracoval sám asi 4 dni, lenže s pánom Z. sa nedohodli na odmene za vykonanú prácu, práce ukončil a žiadne peniaze nedostal.

36. Ďalším subdodávateľom stavebných prác na rekonštrukcii kravína mal byť L. W., ktorý podľa údajov Sociálnej poisťovne je od 21.07.2008 zamestnancom spoločnosti POWER stav s.r.o., IČO: 43 991 181, ktorá nebola subdodávateľom spoločnosti WAND s.r.o. Bolo zistené, že L. W. žiadny iný pracovný pomer v kontrolovanom zdaňovacom období júl 2014 nemal, nevykonával žiadnu podnikateľskú činnosť, a preto sa nemohol zúčastňovať stavebných prác.

37. Z vyjadrenia T. M. na pojednávaní dňa 09.06.2016 vyplynulo, že na zákazke rekonštrukcia kravína pracoval pre spoločnosť DOMINOR s.r.o. v mesiaci august 2014 a práce boli fakturované jednou faktúrou č. 4/2014 zo dňa 29.08.2014. Od septembra 2014 začal robiť pre spoločnosť WAND s.r.o.

38. Na základe uvedených skutočností správca dane vydal prvostupňové rozhodnutie č. 101125639/2017 zo dňa 30.05.2017, ktorým podľa § 68 ods. 5 a 6 daňového poriadku určil daňovému subjektu rozdiel dane v sume 19 791,60 Eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2014, pričom nepriznal nadmerný odpočet v sume 2 594,65 Eur a vyrubil daň z pridanej hodnoty v sume 17 196,95 Eur. Správca dane dospel k záveru, že rekonštrukcia kravína PD Jasenica síce reálne uskutočnená bola, nie však dodávateľom WAND s.r.o., uvedeným na faktúre, ktorý tieto práce mal uskutočniť prostredníctvom subdodávateľov.

39. Voči tomuto rozhodnutiu podala žalobkyňa odvolanie, o ktorom bolo rozhodnuté preskúmaným rozhodnutím žalovaného.

IV.

Právne predpisy, právne názory kasačného súdu

40. Podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

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

42. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona 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.

43. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

44. Podľa § 3 ods. 3 daňového poriadku správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

45. Podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku daňový subjekt preukazuje

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

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

47. Podľa § 24 ods. 3 daňového poriadku správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

48. Podľa § 24 ods. 4 daňového poriadku Ako dôkaz možno použiť 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. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

49. V správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených

týmto zákonom. Každý kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde (§ 2 ods. 1, ods. 2 SSP).

50. Správne súdy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom (§ 6 ods. 1 SSP).

51. Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu je posudzovať, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj procesnoprávnymi predpismi.

52. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúceho vydaniu napadnutého rozhodnutia. V rámci správneho prieskumu súd teda skúma aj procesné pochybenia správneho orgánu namietané v žalobe, či uvedené procesné pochybenie správneho orgánu je takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

53. Kasačný súd preskúmal rozsudok správneho súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu a konanie mu predchádzajúce, a to najmä z toho pohľadu, či sa krajský súd vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe, a z takto vymedzeného rozsahu či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

54. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Trenčíne potom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a s príhľadnutím na ust. § 461 SSP dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem, obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku. S týmito sa kasačný súd stotožnil v celom rozsahu.

55. Účelom daňového konania je zistenie, či daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, zákon č. 563/2009 Z. z. obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane, alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

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

57. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach, dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav veci čo najúplnejšie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane kto rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné správne orgány povinné postupovať.

58. Podľa názoru Najvyššieho súdu SR vysloveného v rozsudku sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa

17.02.2015 aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácii relevantných ustanovení.

59. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, keďže daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná a akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

60. V tejto súvislosti najvyšší súd poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR č. k. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva právny záver: „...dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2 a § 51 zákona č. 222/2004 Z. z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil, preto je jeho povinnosťou preukázať, že si nárok uplatňuje dôvodne a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený...“.

61. V prejednávanej veci mal najvyšší súd za preukázané, že žalovaný, ako aj správca dane pri výkone daňovej kontroly, ako aj vo vyrubovacom konaní, vyhodnotili všetky dôkazy a zistené skutočnosti, rozhodujúce pre správne určenie dane, v ich vzájomnej súvislosti a prihliadli na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Správca dane vykonal vo veci rozsiahle dokazovanie s cieľom preveriť realnosť obchodov deklarovaných špecifikovanou faktúrou.

62. Kasačný súd v danom prípade v plnom rozsahu odkazuje na nález Ústavného súdu SR č. k. I. ÚS 241/07-44, z ktorého vyplýva: „...Zo zásady skutočného obsahu právneho úkonu, rozhodujúceho pre určenie dane vyplýva, že z daňového hľadiska je rozhodujúca reálna existencia plnení, ktoré boli uskutočnené, t. j. vzájomná výmena reálnych plnení, a teda vykonanie dohodnutých prác (resp. dodanie tovaru) a úhrada za toto poskytnuté plnenie. Ide o ekonomickú podstatu daňovej transakcie, ktorú zákon uprednostňuje pred formou a právnym titulom, na základe ktorého bola uskutočnená. Potreba skúmania ekonomického dôvodu daňovej transakcie sa prejavuje ako súčasť zásady posudzovania právneho úkonu podľa jeho obsahu...“.

63. Súdny dvor vo svojej judikatúre pripúšťa, že nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia (due diligence), ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode, napr. rozsudky SD EÚ vo veciach Teleos plc a spol. (C-409/04), Vlaamse Oliemaatschappij NV (C-499/10). Možno preto určiť opatrenia, ktoré možno v tom ktorom prípade požadovať od zdaniteľnej osoby, uplatňujúcej si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom.

64. Najvyšší súd SR na tomto mieste poukazuje nielen na základnú zásadu obchodného práva, a to poctivého obchodného styku, ale aj na tú skutočnosť, že súčasne základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti je aj to, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti musí mať

vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činností, ktorými podnikateľ napĺňa jednotlivé definičné znaky pojmu podnikanie, ale aj o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak čini. Ak takéto vedomosti štatutárnemu orgánu obchodnej spoločnosti chýbajú, potom v danom prípade ide o výkon práva na podnikanie, ktorý nepožíva v zmysle § 264 Obchodného zákonníka právo na ochranu a pochybnosti správca dane o pravdivosti údajov, uvádzaných daňovým subjektom, sú oprávnené.

65. V okamihu, kedy správca dane spochybňuje dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní, musí daňový subjekt v daňovom konaní preukázať, že k realizácii plnenia skutočne došlo. Už samotné zistenie skutočnosti, že dodávateľ nemá personálne a materiálne možnosti na realizáciu dodávky, pohyb finančných prostriedkov, nie je odzrkadlený v jeho daňových výstupoch a účtoch, jednoznačne spochybňuje vierohodnosť tvrdení žalobkyne o realnosti jeho dodávok.

66. Takýto spôsob vedenia dokazovania žalovaným vychádza v tomto štádiu daňového konania z toho, že na strane žalobkyne, v postavení daňového subjektu, nastupuje procesná povinnosť obnoviť dôveryhodnosť spochybnenej transakcie, lebo žalobkyňa je zaťažená dôkazným bremenom preukázať všetky skutočnosti, ktoré povinne uvádza v daňovom priznaní.

67. Podmienky uvedené v § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a), § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z., sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné plnenie sa viaže nárok na odpočet.

68. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť, keďže to zákon neustanovuje ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu, ani pri dobromyseľnosti platiteľa prijímajúceho zdaniteľné plnenie. Naopak, zákonodarca z dôvodu zabránenia ľahkej zneužiteľnosti požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet zákon stanovil.

69. Kasačný súd s poukazom na vyššie citované ust. § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. opätovne pripomína, že dôkazné bremeno, preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia, leží predovšetkým na daňovom subjekte, pričom nemožno opomenúť, že cieľom uznaným a podporovaným šiestou smernicou Rady EÚ o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty je boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadom zneužívania (viď rozsudok zo dňa 29.04.2004 Gemeente Leusden a Holin Groep, C-487/01 a C-7/02, Zb. s. I. 5337, bod 76, ako rozsudok zo dňa 21.02.2006 Halifax, a i., C-255/02 Zb. s. I. 1609, bod 71).

70. V tomto smere preto dôkazná povinnosť v daňovom konaní jednoznačne spočívala na daňovom subjekte - sťažovateľke, ktorej daňové orgány poskytli dostatok priestoru, aby svoje tvrdenia a dôvodnosť odpočtu DPH dostatočným a vierohodným spôsobom preukázala.

71. Záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil, a žalovaný ustálil, podľa názoru kasačného súdu zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona č. 222/2004 Z. z. Z vykonaného dokazovania podľa názoru kasačného súdu je zrejmé, že žalobkyňou predloženým daňovým dokladom, predovšetkým vo svetle kontrolných zistení v rámci konkrétneho obchodného kontraktu, absentuje bez pochybnosti preukázané dodanie, čo oprávnene vzbudzuje dosiaľ neodstránené pochybnosti o uskutočnených deklarovaných zdaniteľných plneniach, na základe ktorých si žalobkyňa uplatnila právo na odpočet, ako i vierohodnosti účtovnej evidencie žalobkyne (§ 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z.).

72. Najvyšší súd uvádza, že pokiaľ žalobkyňa pri uplatnení práva na odpočet dane, ktorej základom sú poskytnuté služby pri výkone činností spojených s realizáciou stavieb, nepredkladá pri svojich tvrdeniach svedectvá, resp. zákonom uvedenú dokumentáciu o stavebných činnostiach údajne vykonaných jej dodávateľmi, potom neuniesla dôkazné bremeno.

73. Podľa § 46a ods. 1 Stavebného zákona v citovanom znení stavbyvedúci organizuje, riadi a koordinuje stavebné práce a iné činnosti na stavenisku a na stavbe a vedie o nich evidenciu v stavebnom denníku.

74. Podľa § 46d ods. 1 Stavebného zákona v citovanom znení stavebný denník je dokument, ktorý je súčasťou dokumentácie uloženej na stavenisku; zaznamenávajú sa v ňom všetky podstatné udalosti, ktoré sa stali na stavenisku. Do stavebného denníka sa zapisujú všetky dôležité údaje o stavebných prácach, o vykonávaní štátneho stavebného dohľadu, štátneho dozoru, dozoru projektanta nad vykonávaním stavby a autorského dozoru a o iných činnostiach ovplyvňujúcich stavebné práce a priebeh výstavby.

75. Žalobkyňa namietala nesprávne právne posúdenie otázky dôkazného bremena, čiže procesných noriem, ktorých aplikácia viedla žalovaného a aj krajský súd k záveru o neunesení dôkazného bremena žalobkyňou. V uvedenej súvislosti Najvyšší súd zastáva názor, že krajský súd vyhodnotil túto právnu otázku správne. Dôkazy, ktoré v daňovom konaní správca dane vykonal, dostatočne spochybnili dokazovanie žalobkyne o rozhodujúcich skutočnostiach (vykonanie služby dodávateľom) a žalobkyňa tieto pochybnosti v konaní nevyvrátila.

76. Právna otázka rozloženia dôkazného bremena, resp. nutnosti jeho unesenia zo strany daňového subjektu bola obdobne vyriešená i v predchádzajúcich rozhodnutiach, na ktoré odkázal aj krajský súd - vid' rozhodnutie najvyššieho súdu, 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.“

77. Podobne aj v rozsudku sp.zn. 2Sžf/52/2010 z 21.09.2011 Najvyšší súd vyslovil nasledujúce závery: „Z dikcie § 49 ods. 2 zákona o DPH jednoznačne vyplývajú podmienky, za akých s i 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.“

78. Ďalšie skutočnosti, ktorými sťažovateľka v kasačnej sťažnosti spochybnila predmetný rozsudok krajského súdu, boli totožné s námietkami, ktoré namietala už v správnom konaní na tomto súde a s týmito sa krajský súd náležite vysporiadal. Nakoľko kasačný súd konštatoval, že kasačná sťažnosť neobsahuje žiadne relevantné tvrdenia a dôkazy, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu, s poukazom na ust. § 461 SSP kasačnú sťažnosť zamietol.

79. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s ust. § 167 ods. 1 SSP a § 175 ods. 1 SSP tak, že sťažovateľovi ich náhradu nepriznal z dôvodu neúspechu v kasačnom konaní a žalovanému nárok na náhradu trov konania zo zákona nevyplýva.

80. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.