

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 6Sžfk/44/2018
Identifikačné číslo spisu: 4016200941
Dátum vydania rozhodnutia: 16.10.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Erika Čanádyová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:4016200941.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eriky Čanádyovej a členov senátu JUDr. Jozefa Milučkého a JUDr. Moniky Válašikovej PhD., v právnej veci žalobcu: EFEKTÍVNE STAVBY, s.r.o., so sídlom Komárňanská 3, Nové Zámky, IČO: 44 633 475, právne zastúpeného: Advokátska kancelária Timoranská & Štofková s.r.o., so sídlom Podzámska 32, Nové Zámky, IČO: 36 813 401, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. 104156899/2016 zo dňa 21.10.2016, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č.k. 11S/255/2016-84 zo dňa 14.03.2018, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č.k. 11S/255/2016-84 zo dňa 14.03.2018 z a m i e t a.

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

Odôvodnenie

I.

Konanie na krajskom súde

1. Krajský súd v Nitre (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“) rozsudkom č.k. 11S/255/2016-84 zo dňa 14.03.2018 (ďalej len „napadnutý rozsudok“) podľa ustanovenia § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zamietol ako nedôvodnú žalobu, ktorou žalobca žiadal preskúmať rozhodnutie žalovaného č. 104156899/2016 zo dňa 21.10.2016 (ďalej len „rozhodnutie žalovaného“), v ktorom žalovaný zamietol odvolanie žalobcu a 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 rozhodnutie správcu dane Daňového úradu Nitra č.k. 103645758/2016 zo dňa 02.08.2016 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) ako vecne správne. Správca dane nepriznal žalobcovi v zdaňovacom období september 2014 uplatnený nadmerný odpočet z došlých faktúr v sume 17 961,62 Eur, nakoľko daňovou kontrolou bola zistená daň (vzťah k štátnemu rozpočtu) v sume 18 168,84 Eur a vlastná daňová povinnosť žalobcu v sume 17 961,62 Eur (18 168,84 - 207,22 Eur).

Jednalo sa o odpočítanie dane z pridanej hodnoty v tejto sume na základe faktúr č. 00452/2014 zo dňa 04.09.2014 na sumu 4 096,70 Eur, č. 00453/2014 zo dňa 05.09.2014 na sumu 4 319,52 Eur, č. 00458/2014 zo dňa 09.09.2014 na sumu 3 317,28 Eur, č. 00461/2014 zo dňa 10.09.2014 na sumu 4 869,90 Eur, č. 00475/2014 zo dňa 12.09.2014 na sumu 4 978,44 Eur, č. 00476/2014 zo dňa 12.09.2014 na sumu 3 800, 83 Eur, 00478/2014 zo dňa 15.09.2014 na sumu 3 800, 83 Eur, č. 00479/2014 zo dňa 16.09.2014 na sumu 4 868, 77 Eur, č. 00542/2014 zo dňa 17.09.2014 na sumu 4 944,48 Eur, č. 00545/2014 zo dňa 18.09.2014 na sumu 3 616,80 Eur, č. 00560/2014 zo dňa 19.09.2014 na sumu 4 563,76 Eur, č. 00561/2014 zo dňa 19.09.2014 na sumu 3 843,76 Eur, č. 00564/2014 zo dňa 22.09.2014 na sumu 2 217,60 Eur, č. 00578/2014 zo dňa 23.09.2014 na sumu 4 790,88 Eur, č. 00579/2014 zo dňa 23.09.2014 na sumu 4 977,60 Eur, č. 00581/2014 zo dňa 24.09.2014 na sumu 4 991,52 Eur, č. 00582/2014 zo dňa 24.09.2014 na sumu 4 998,60 Eur, č. 00584/2014 zo dňa 26.09.2014 na sumu 4 970,08 Eur, č. 00585/2014 zo dňa 29.09.2014 na sumu 4 997,42 Eur, č. 00588/2014 zo dňa 29.09.2014 na sumu 4 926,03 Eur, č. 00586/2014 zo dňa 29.09.2014 na sumu 4 525,22 Eur, č. 00589/2014 zo dňa 29.09.2014 na sumu 4 017,22 Eur, č. 00593/2014 zo dňa 30.09.2014 na sumu 3 897,62 Eur, č. 00594/2014 zo dňa 30.09.2014 na sumu 3 543,07 Eur, č. 00595/2014 zo dňa 30.09.2014 na sumu 2 750,40 Eur, č. 00596/2014 zo dňa 30.09.2014 na sumu 1 145,38 Eur (ďalej len „posudzované faktúry“) vystavených spoločnosťou NIKKACCIA, s.r.o. ako dodávateľom za dodanie stavebných prác v mesiaci september 2014, pričom daňový subjekt nepreukázal reálne uskutočnenie dodania služieb uvedenou spoločnosťou.

2. Správny súd z administratívneho spisu zistil, že žalovaný vo svojom rozhodnutí konštatoval, že žalobca si v zdaňovacom období september 2014 uplatnil právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty v sume 17 961,62 Eur na základe faktúr vystavených dodávateľom NIKKACCIA, s.r.o., ktoré boli správcovi dane predložené spolu so súpismi vykonaných prác, z ktorých nie je zjavné, kto ich vypracoval, odsúhlasil a kto stavebné práce vykonal. Predložené súpisy nie je možné identifikovať vo väzbe na jednotlivé obdobia a faktúry. Žalovaný poukázal na to, že spoločnosť dodávateľa zmenila obchodné meno i konateľa, pričom pôvodná konateľka neposkytla správcovi dane žiadne vysvetlenia a dôkazy, odmietala osobnú účasť na pojednávaní a z dôvodu zdravotného stavu ju nebolo možné ani predviesť. Osobu s menom P. E. U., uvedenú na predloženej zmluve a daňovom priznaní spoločnosti NIKKACCIA, s.r.o., nebolo možné identifikovať a nebol objasnený ani jej vzťah k deklarovanému dodávateľovi stavebných prác.

3. Správny súd ďalej zistil, že v ďalšej časti svojho rozhodnutia sa žalovaný zaoberal námietkami žalobcu v podanom odvolaní, poukázal na daňové priznania podávané deklarovaným dodávateľom stavebných prác, ktoré nepreukazujú vykonanie prác pre žalobcu, popísal dôkazy vykonané správcovi dane a zistený skutkový stav so záverom, že nebolo relevantne preukázané dodanie stavebných prác žalobcovi podľa ním predložených faktúr, ktoré mal vystaviť dodávateľ, t.j. spoločnosť NIKKACCIA, s.r.o. Na základe výsledkov dokazovania nebolo teda preukázané, že žalobcom deklarovaný konkrétny dodávateľ dodal žalobcovi služby podľa predložených faktúr. Žalovaný v odôvodnení svojho rozhodnutia podrobne rozoberal a vyhodnocoval vykonané dôkazy so záverom, že oprávnenosť uplatnenia práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty nemôže byť posudzovaná výlučne podľa formálnych náležitostí predložených dokumentov. Ak nebolo preukázané, že dodávateľ službu dodal, potom mu nevznikla ani daňová povinnosť a ak nedošlo k vzniku daňovej povinnosti u dodávateľa, potom žalobca ako kontrolovaný daňový subjekt si nemohol uplatniť právo na odpočítanie dane z predmetných faktúr. Taktiež nie je možné prijať ako oprávnený názor, že existencia stavby je dostatočným dôkazom preukazujúcim dodanie služby zo strany konkrétneho dodávateľa. Ohľadne nesprávneho hodnotenia dôkazov správcovi dane žalovaný uviedol, že ani jeden svedok sa nevedel konkrétne vyjadriť k deklarovanému dodaniu služieb a skutočnosť, že svedkovia sa stretli, nie je dôkaz o tom, že deklarované služby dodal uvedený dodávateľ. K rozloženiu dôkazného bremena žalovaný uviedol, že daňový subjekt mal povinnosť preukázať, že pre neho poskytol plnenie iný dodávateľ, teda primárne ťažisko dôkazného bremena bolo na žalobcovi, ktoré však nesmie byť vnímané absolútne. Žalobca tvrdil, že uzavrel obchodný vzťah s dodávateľom stavebných prác, pričom jediným konateľom dodávateľa v tom čase bola B. Q.. Spoločníkmi dodávateľa (NIKKACCIA, s.r.o.) bola v čase uzavretia obchodného vzťahu B. Q. a spoločnosť BUUKOZZA, s.r.o., ktorej konateľom bol Dr. Ing. Miroslav Slezák. Na vystavených

dokladoch za dodávateľa však figuruje meno P. E. U., čo žalobca nepreveroval a taktiež nepreveroval, na základe akého oprávnenia vystupuje za dodávateľa Dr. Ing. Miroslav Slezák. Správca dane sa v priebehu dokazovania zaoberal každým návrhom, ktorý by mohol mať vplyv na správne určenie dane u žalobcu, ale vykonaným dokazovaním nebola preukázaná oprávnenosť odpočítania dane z pridanej hodnoty pri faktúrach vystavených deklarovaným dodávateľom, t.j. spoločnosťou NIKKACCIA, s.r.o., a preto žalovaný rozhodnutie správcu dane zo dňa 02.08.2016 o určení rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2014 ako vecne správne potvrdil.

4. Podľa správneho súdu žalobca v podanej žalobe zo dňa 10.11.2016 žiadal, aby súd zrušil rozhodnutie žalovaného zo dňa 21.10.2016. Namietal nesprávne právne posúdenie pre nesprávny výklad príslušných (konkrétne uvedených) ustanovení zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“) v znení neskorších predpisov, nedostatočne zistený skutkový stav a rozpor medzi obsahom administratívneho spisu a skutkovým stavom. Tieto výhrady žalobca zhrnul pod výhrady týkajúce sa otázky dokazovania v rámci daňového konania a daňovej kontroly a mal za to, že vykonal všetky dôkazy, ktoré bolo reálne možné a spravodlivé od neho požadovať, ale žalovaný na takto vykonané dokazovanie neprihliadol a nezohľadnil ani judikatúru Súdneho dvora Európskej únie, hoci má takúto povinnosť v zmysle zásad o záväznosti tejto judikatúry. Navyiac, v konaní nebola vypočutá konateľka B. Q. napriek tomu, že za jej pôsobenia boli vykonané služby a ona bola zodpovedná za realizáciu týchto obchodov na strane dodávateľa ako aj za riadne účtovanie a zdaňovanie obchodných transakcií.

5. Žalobca bol toho názoru, že splnil všetky formálne a materiálne predpoklady pre priznanie nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty a rozhodnutie žalovaného považuje za nezákonné z dôvodu nesprávneho vyhodnotenia dôkazov v daňovom konaní, dôkazného bremena žalobcu a nevykonania podstatných dôkazov, ktorými je tak vypočutie konateľky B. Q. na otázku dodania služieb ako aj na otázku zmeny daňového priznania a kontrolných výkazov mimo zdaňovacieho obdobia v neprospech žalobcu.

6. Žalovaný na výzvu súdu podal k žalobe písomné vyjadrenie zo 06.02.2017, v ktorom uviedol, že žalobca si v zdaňovacom období september 2014 uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty v sume 17 961,62 Eur na základe faktúr vystavených spoločnosťou NIKKACCIA, s.r.o. ako dodávateľom, pričom predmetom fakturácie boli služby - murárske a ostatné práce. Vykonaným dokazovaním bolo preukázané, že uplatnenie práva na odpočítanie dane žalobcom na základe predložených faktúr je neoprávnené, pretože skutočnosti uvedené na faktúrach nezodpovedajú reálnemu plneniu zo strany subjektu na nich uvedenom ako dodávateľ (NIKKACCIA, s.r.o.). Dodávateľ vykonanie a dodanie služieb nepotvrdil, je dlhodobo nekontaktný, osoba oprávnená konať za dodávateľa vedome odmieta poskytnúť správcovi dane v danej veci doklady, dôkazy a vysvetlenia, pričom dodávateľ uskutočnenie služieb pre žalobcu nepriznal, nehlási sa k ich vykonaniu a v mene dodávateľa vystupujú osoby, ktorých vzťah k dodávateľovi nie je zřejmý a nebol zřejmý ani žalobcovi. Svedkovia, navrhnutí žalobcom, dodanie služieb jednoznačne nepotvrdili a nepreukázali.

7. Právny zástupca žalobcu v písomnom vyjadrení zo dňa 16.03.2017 (k vyjadreniu žalovaného zo dňa 06.02.2017) poukázal na dôvody podanej žaloby s tým, že žalovaný pri svojom rozhodovaní nechal do úvahy vykonané dokazovanie, ktoré bolo v prospech žalobcu a ktorým žalobca preukázal dodanie služieb deklarovaným dodávateľom, t.j. spoločnosťou NIKKACCIA, s.r.o. Žalobca zotrval na názore o potrebe a z procesného hľadiska možnosti realizácie vypočutia svedkyne B. Q., ktorá bola v kontrolovanom zdaňovacom období jedinou konateľkou dodávateľa. Žalobou napadnutým nezákonným rozhodnutím bolo zasiahnuté do práv žalobcu, a to v dôsledku nevykonania podstatného dôkazu, ktorý mohol mať pre rozhodnutie zásadný význam. Žalobca opätovne navrhol, aby súd zrušil rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

8. Správny súd vo svojom rozhodnutí vychádzal zo zásady iudex ne eat ultra petita partium (sudca nech nejde nad návrhy strán), ktorá vyplývala z ust. § 134 ods. 1, 2 zák. č. 162/2015 Z.z., teda konkrétne tvrdenie žalobcu (osobitná náležitosť žaloby), že bol ukrátený na svojich právach nezákonným rozhodnutím správneho orgánu, pričom musí ísť o subjektívne práva, vyplývajúce z právneho predpisu.

Žalobca ale musí poukázať na konkrétne skutočnosti, z ktorých vyvodzuje porušenie práva finančného orgánu. Konanie správneho súdnictva však nie je pokračujúcim správnym (daňovým) konaním, súd nevykonáva dokazovanie (nenahrádza činnosť správneho - daňového orgánu pri zisťovaní skutkového stavu), pre súd je rozhodujúci stav, ktorý tu bol v čase vydania rozhodnutia a posudzuje iba otázky napadnutého postupu alebo rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

9. Podľa názoru správneho súdu, zákon o DPH v znení neskorších predpisov stanovil pre dokazovanie nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty prísnejšie podmienky ako pri iných druhoch daní a tieto podmienky sú uvedené v ust. § 49 ods. 1, 2 písm. a/ ako i v ust. § 51 ods. 1, písm. a/ vyššie citovaného zákona. Jedná sa o hmotno-právne podmienky a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Vzhľadom na ľahkú zneužitelnosť tohto nároku zákonodarca požaduje, aby platiteľ tejto dane, ktorý si podľa daňového priznania uplatňuje nárok na jej odpočítanie, preukázal, že zdaniiteľné obchody boli reálne uskutočnené tak, ako sú deklarované v daňovom doklade, teda v tomto prípade na vyššie označených faktúrach vystavených dodávateľom (spoločnosťou NIKKACCIA, s.r.o.) v mesiaci jún 2014. Z ust. § 49 ods. 1, 2 vyššie citovaného zákona jednoznačne vyplýva, že právo odpočítať daň z tovaru alebo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť inému daňovému subjektu. Uvedené znamená, že žalobca by si mohol odpočítať daň z pridanej hodnoty v prípade dodávky tovaru (služby), ktorý mu mal dodať ním deklarovanej a vyššie označenej dodávateľ len v prípade, ak by pri tomto tovare (službe) vznikla tomuto dodávateľovi daňová povinnosť. V tomto smere, podľa názoru správneho súdu, správca dane vykonal v potrebnom rozsahu dokazovanie, a to vyžiadaním si listinných dokladov, výsluchom konateľa žalobcu a svedkov, resp. i preverovaním spoločnosti, ktorá mala byť v zdaňovacom období júl 2014 dodávateľom žalobcu.

10. Správny súd bol toho názoru, že pokiaľ si žalobca uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty pri deklarovanej dodávke stavebných prác od vyššie označeného dodávateľa v kontrolovanom zdaňovacom období, bol povinný preukázať skutočnú realizáciu dodávok týchto prác spoločnosťou NIKKACCIA, s.r.o., resp. jej dodávateľmi. Tieto okolnosti musí preukazovať žalobca, ktorý si uplatnil nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty a musí teda preukázať dôvodnosť tohto uplatnenia a realitu deklarovanej dodávky stavebných prác zo strany spoločnosti NIKKACCIA, s.r.o., resp. jej dodávateľov. V tejto súvislosti je potrebné uviesť, že žalobcom predložené doklady a správcom dane vykonané dôkazy, vykonanie deklarovanej dodávky stavebných prác spoločnosťou NIKKACCIA, s.r.o., nepreukazujú. Taktiež nebol označený žiadny iný subjekt, ktorý by ako dodávateľ tejto spoločnosti stavebné práce vykonal.

11. Podľa názoru správneho súdu, za danej dôkaznej situácie potom bolo potrebné prisvedčiť tvrdeniu správcu dane a žalovaného, že žalobca nepreukázal ním deklarovanej obchodnej transakcii (dodanie stavebných prác od spoločnosti NIKKACCIA, s.r.o. ako dodávateľa). S poukazom na výsledky dokazovania vykonaného správcom dane bol i správny súd toho názoru, že žalobcom deklarovanej dodávateľovi nemohla vzniknúť daňová povinnosť na dani z pridanej hodnoty, a preto nemohlo ani žalobcovi vzniknúť právo na odpočítanie tejto dane. V tejto súvislosti správny súd poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 28.06.2012 v konaní pod sp.zn. 5Sžf/63/2011, ako i na ďalší jeho rozsudok zo dňa 23.06.2010 v konaní pod sp.zn. 2Sžf/4/2009, v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky zo dňa 23.02.2011 v konaní pod sp.zn. III. ÚS 78/2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že „dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi. 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 dôvodný“.

12. Ďalej správny súd uviedol, že daňový subjekt, uplatňujúci si odpočítanie dane z pridanej hodnoty, má

v daňovom konaní preukázať reálne vykonanie zdaniteľného plnenia deklarovaným subjektom, resp. jeho konkrétnym dodávateľom, pretože jeho uskutočnenie a vykonanie zákon automaticky nepredpokladá. Z uvedeného potom vyplýva, že cieľom daňového konania je overiť, či sa zdaniteľné plnenie uskutočnilo tak, ako to tvrdí daňový subjekt. Preverovaním žalobcom tvrdených obchodných transakcií v mesiaci jún 2014, na základe ním predložených dokladov, správca dane zistil a konštatoval, že deklarované obchodné transakcie (dodávka stavebných prác) sa neuskutočnili tak, ako je to uvedené na žalobcom predložených faktúrach, nakoľko v priebehu daňovej kontroly a ani vyrubovacieho konania žalobca okrem vyššie uvedených dokladov (faktúr za zdaňovacie obdobie september 2014) žiadnym spôsobom nepreukázal uskutočnenie zdaniteľných plnení zo strany deklarovaneho dodávateľa (resp. jeho dodávateľa) ako základnej podmienky pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane. Daňové orgány si urobili správny záver, že daňový doklad je z hľadiska nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty použiteľný vtedy, ak je nepochybné, že v ňom uvedené údaje odrážajú skutočnosť, teda že služby (stavebné práce) boli i reálne dodané od dodávateľa uvedeného na predložených faktúrach (napr. rozsudok č. 2 Afs 177/2006-61).

13. Správny súd vo svojom rozhodnutí uviedol, že nemal žiadne pochybnosti o tom, že dodanie stavebných prác žalobcovi spoločnosťou NIKKACCIA, s.r.o. nie je preukázané predloženými faktúrami vystavenými v kontrolovanom zdaňovacom období september 2014 (iné doklady týkajúce sa tohto zdaňovacieho obdobia žalobca nepredložil), ale ani výpoveďou žalobcom navrhnutých a správcom dane vypočutých svedkov. Z týchto svedeckých výpovedí nie je zrejmé, aké stavebné práce boli vykonané, nie je zrejmý rozsah prác, kto ich vykonal (nie je preukázané, či to boli zamestnanci deklarovaneho dodávateľa alebo sa malo jednáť o práce vykonané subdodávateľsky) a kto ich prevzal. Predložené dodacie listy a súpisy vykonaných prác (bez uvedenia dátumu a mena osoby, ktorá súpis vyhotovila a odsúhlasila).

14. Uskutočnenie zdaniteľných plnení je ekonomickou činnosťou pod kontrolou daňového subjektu a odpočítanie dane z pridanej hodnoty nenastáva ex lege podľa ust. § 49 ods. 1, 2 zákon o DPH v znení neskorších predpisov, ale je iba právom platiteľa tejto dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou daňového subjektu, ktorý je platiteľom dane. Daň z pridanej hodnoty je ľahko zneužitelná, preto každý subjekt pri svojom podnikaní musí byť dostatočne predvídavý a obozretný (čo žalobca podľa názoru súdu jednoznačne nebol, keď mu bolo zrejmé, že napr. zmluvu neuzatvára s konateľkou dodávateľskej spoločnosti, ale napriek tomu nežiadal, aby osoba, ktorá za túto spoločnosť konala, predložila doklad oprávňujúci ju na konanie), aby reálny obsah faktúr mohol preukázať aj inými dôkazmi pred daňovými orgánmi, čo žalobca nesporne nepreukázal. Právo na odpočítanie dane sa nevzťahuje na daň, ktorá je splatná len z dôvodu jej uvedenia vo faktúre.

15. Správny súd bol toho názoru, že žalovaný riadne odôvodnil svoje rozhodnutie v ústavnom a zákonom procesnoprávnom a hmotnoprávnom rámci. Procesnoprávny rámec predstavujú predovšetkým princípy riadneho a spravodlivého procesu (článok 46 a nasl. Ústavy SR a článok 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd), ktoré vylučujú ľubovôľu pri rozhodovaní, lebo povinnosťou správneho orgánu je presvedčivo a správne vyhodnotiť dôkazy a svoje rozhodnutie náležite odôvodniť. V tejto súvislosti súd dáva do pozornosti žalobcu, že v zmysle konštantnej judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva (napr. rozsudok zo dňa 21.01.2009 vo veci veci García Ruiz proti Španielsku, rozsudok zo dňa 19.04.1994 vo veci Van de Hurk proti Holandsku) a Ústavného súdu Slovenskej republiky (napr. vo veciach vedených pod sp.zn. III. ÚS 209/04, sp.zn. III. ÚS 95/06, sp.zn. III. ÚS 260/06) nie je potrebné, aby bola daná podrobná odpoveď na každú vznesenú námietku, ale je vždy potrebné podľa povahy veci reagovať v odôvodnení rozhodnutia na zásadnú a relevantnú námietku.

16. Správny súd poukázal na to, že dôkazné bremeno bolo jednoznačne na strane žalobcu, nakoľko skutočnosti vymedzené v ust. § 49 ods. 2 písm. a/, v ust. § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH v znení neskorších predpisov tvoria dôkazné bremeno daňového subjektu. Z uvedených ustanovení však nemožno vyvodit' dôkazné bremeno žalobcu na právne vzťahy týkajúce sa jeho dodávateľa, resp. dodávateľových subdodávateľov alebo odberateľa, pričom v tejto súvislosti žalobca poukazoval na

rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 15.03.2011 v konaní pod sp.zn. 3Sžf 1/2011. Tu je však potrebné zdôrazniť, že žalobca bol priamo účastný ním deklarovaného zdaniteľného plnenia (dodávka stavebných prác) ako odberateľ a takýto subjekt nemá možnosť obhajovať sa nemožnosťou dosahu a preverenia zákonom vyžadovaných náležitostí, vyplývajúcich z danej obchodnej transakcie a bolo jeho povinnosťou zachovať zákonnosť tohto postupu, ako aj zabezpečiť potrebné podklady na preukázanie oprávnenosti uplatnenia dane z pridanej hodnoty (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 29.02.2016, v konaní pod sp.zn. 5Sžf/94/2014). V predmetnej veci teda dôkazná povinnosť neprešla na správcu dane, nakoľko táto je v daňovom konaní primárne na strane žalobcu, ktorý má povinnosť svoje tvrdenie o deklarovanej obchodnej transakcii i náležite preukázať, čo bolo žalobcovi v priebehu daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania správcom dane v súlade so zákonom i umožnené, keď bol opakovane preukázateľne vyzývaný (na pojednávaní konanom dňa 11.03.2015, 08.04.2015 a dňa 05.08.2015 - záver zápisnice o ústnom pojednávaní), aby predložil doklady a dôkazy, ktoré v rámci daňovej kontroly neboli ešte predložené, resp. aby preukázal realnosť uskutočnenia zdaniteľných plnení deklarovaných na faktúrach v kontrolovanom zdaňovacom období tam uvedeným dodávateľom. Týmto výzvam predchádzalo oboznámenie žalobcu s výsledkami vykonaného dokazovania, a to na pojednávaniach konaných vo vyššie uvedené dni.

17. Správny súd bol vo svojom rozhodnutí toho názoru, že daňové konanie je ovládané zásadou prejednávajúcou, nie vyhľadávajúcou, čo znamená, že bolo povinnosťou žalobcu označiť a predložiť dôkazy preukazujúce dôvodnosť jeho postupu pri podaní daňového priznania (uplatnenie odpočítania dane z pridanej hodnoty). Bolo potrebné uviesť, že podľa predložených listinných dokladov (faktúr) mal byť žalobca v obchodnom vzťahu s vyššie označeným dodávateľom stavebných prác a bolo výlučne jeho povinnosťou ako odberateľa, aby označil a predložil dôkazy o vykonaní stavebných prác deklarovaným dodávateľom. Odpočítanie dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2014 nebolo žalobcovi uznané z dôvodu, že žalobca nepredložil a neoznačil žiadne dôkazy preukazujúce reálny obsah faktúr a reálne nadobudnutie stavebných prác od deklarovaného dodávateľa - spoločnosti NIKKACCIA, s.r.o., v dôsledku čoho bolo potom spochybnené žalobcom deklarované prijatie plnenia od tohto dodávateľa, pričom žalobca tieto pochybnosti v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania neodstránil.

18. Správny súd konštatoval, že záver správcu dane a žalovaného, ktorý urobili a ustálili vo svojich rozhodnutiach (vyrubenie rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2014 v sume 17 961,62 Eur) o porušení § 49 ods. 1, 2 písm. a/ zákona o DPH v spojení s § 51 ods. 1 písm. a/ cit. zákona zodpovedá zásadám logického myslenia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH v znení neskorších predpisov platnom v čase posudzovaného zdaňovacieho obdobia, keďže neboli splnené podmienky pre uplatnenie práva na odpočítanie dane z dodaného tovaru podľa predložených listín. Správny súd nezistil, že by žalobou napadnuté rozhodnutie trpelo takými vadami, ku ktorým by musel prihliadnuť bez ohľadu na to, či boli žalobcom namietané. Nezistil ani dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov vo veci samej, spolu so správnu citáciou dotknutých právnych predpisov uvedených v rozhodnutí žalovaného, ktoré je predmetom súdneho prieskumu, v spojení s rozhodnutím správcu dane (obe rozhodnutia tvoria jeden celok).

19. O trovách konania správny súd rozhodol tak, že žalovanému, ktorý mal v konaní plný úspech (súd žalobu zamietol), nepriznal náhradu trov konania, a to s poukazom na ust. § 168 SSP, vychádzajúc z toho, že žalovaný v zásade nemá právo na náhradu trov konania a tieto je možno priznať len vo výnimočných prípadoch. O takýto prípad sa v predmetnej veci nejednalo a zo súdneho spisu ani nevyplýva, čo by žalovanému v súvislosti s týmto súdnym konaním trov konania vznikli.

II.

Kasačná sťažnosť

20. Proti rozhodnutiu krajského súdu č.k. 11S/255/2016-84 zo dňa 14.03.2018, podal žalobca v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu uvedeného v § 440 ods. 1 písm. g/ zákona č. 162/2016 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“).

21. Žalobca (ďalej aj „sťažovateľ“) v kasačnej sťažnosti uviedol, že má za to, že krajský súd nesprávne právne posúdil vec, keď nesprávne interpretoval ustanovenie § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH v znení neskorších zmien, ust. § 3 ods. 1 a 3 a § 24 daňového poriadku v znení neskorších zmien o správe daní.

22. Žalobca v kasačnej sťažnosti namietal taktiež nedostatočne zistený skutkový stav z dôvodu nevykonania dôkazu výsluchom konateľky dodávateľa služieb a rozpor medzi obsahom administratívneho spisu a skutkovým stavom v rozhodnutí, ktoré nevychádza z vykonaného dokazovania.

23. Žalobca v kasačnej sťažnosti namietal, že rozhodnutie žalovaného nie je v súlade s obsahom administratívneho spisu, že zistenia žalovaného nemajú oporu vo vykonanom dokazovaní a z celého procesu daňovej kontroly priamo nevyplývajú, tvrdil, že žalovaný nevydal rozhodnutie na báze objektivity podporenej faktami a dôkazmi, ale na základe všeobecných a nedostatočných poznatkov ohľadne konateľa spoločnosti NIKKACCIA s.r.o., čo je podľa názoru žalobcu pre nepreukázanie skutočností priamo súvisiacich s preverovanými faktúrami a uskutočneným zdaniteľným plnením, neprípustné. Namietal, že žalovaný nezohľadnil v dostatočnej miere výpovede vypočutých svedkov, ktorí jednoznačne potvrdzovali tvrdenia žalobcu. Žalobca v kasačnej sťažnosti namietal, že bol v konaní znevýhodnený a poškodený tým, že žalovaný nevyhodnotil všetky dôkazy v ich vzájomných súvislostiach a na dôkazy v prospech daňového subjektu neprihliadol vôbec. Zo svedeckých výpovedí svedkov pritom vyplynul nad rámec toho, čo uviedol žalovaný vo svojom rozhodnutí, aj poznatok svedkov o tom, že na stavbe robili ľudia pre spoločnosť NIKKACCIA s.r.o. ako aj o tom, že reálne bolo zo strany žalobcu dodávateľovi zaplatené.

24. V kasačnej sťažnosti žalobca ďalej uviedol, že žalovaný dospel k svojmu záveru o neodôvodnenom uplatnení nároku na odpočet DPH napriek skutočnosti, že nezistil v dokladoch žalobcu žiadne nezrovnalosti alebo porušenia všeobecne záväzných právnych predpisov, najmä zákona o účtovníctve a zákona o dani z pridanej hodnoty, ktoré by akýmkoľvek spôsobom mohli vyvolávať pochybnosti o reálne uskutočnených dodávkach, napriek skutočnosti, že reálne uskutočnenie stavebných prác nespochybňuje. Vychádzal výlučne zo skutočností, ktoré žalobca nevie ovplyvniť a za ktoré nezodpovedá. Daňový subjekt má byť zaťažený dôkazným bremenom ohľadom faktického dodania služby, na zabezpečenie ktorého si chce náklady daňovo uplatniť. V tomto smere si svoju povinnosť žalobca, na základe predložených prvotných dokladov a evidencií, splnil. Tým naplnil podstatu ustanovenia § 49 ods. 2 zákona o DPH v znení neskorších zmien pre odpočet dane, keď má za to, že dodávateľovi NIKKACCIA s.r.o. daňová povinnosť z prijatého plnenia za zhotovenie diela bezpochyby vznikla a pokiaľ si ju tento dodávateľ nespĺnil, mal žalovaný konať proti nemu.

25. Žalobca namietal, že žalovaný a následne, vo svojom rozsudku, ani Krajský súd v Nitre sa neriadili pri svojom rozhodovaní judikatúrou súdneho dvora EÚ, hoci je pre ich rozhodovanie činnosť záväzná. Rozhodnutie žalovaného, ani správneho súdu, nie je súladné so záväznou judikatúrou, ktorá upravuje otázky týkajúce sa nároku na odpočet DPH, tak ako ich žalobca v žalobe uviedol.

26. Žalobca mal za to, že nárok na odpočet DPH mu vznikol a na priznanie tohto nároku splnil všetky zákonom stanovené podmienky.

27. Žalobca v kasačnej sťažnosti uviedol, že nesprávne právne posúdenie veci, podľa jeho názoru, spočíva v nesprávnej aplikácii ustanovenia § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH a § 24 daňového poriadku. Správny súd vo veci rozhodol na tom základe, že žalobca nespĺnil podmienky ustanovené v § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH a avšak všetky formálne a materiálne predpoklady pre uplatnenie nároku na odpočet DPH zo strany žalobcu splnené boli a ich nespĺnenie z rozsudku súdu nevyplývalo. Žalobca bol toho názoru, že dodávateľovi služby vznikla v súlade s ust. § 49 ods. 1 zákona o DPH daňová povinnosť, ktorú si on nespĺnil a pre ktorú skutočnosť bolo potrebné postihnúť túto spoločnosť, a nie žalobcu, ktorý o nespĺnení povinnosti svojho dodávateľa nemal vedomosť a jej splnenie nemohol ani ovplyvniť. Nesprávne právne posúdenie veci vo vzťahu k ust. § 3 ods. 3 daňového poriadku videl žalobca v tom, že žalovaný nehodnotil všetky dôkazy, ktoré v konaní vyšli najavo a nehodnotil ich vo vzájomnej

súvislosti, keď dospel k záveru o neodôvodnenom uplatnení nadmerného odpočtu napriek tomu, že žalobca preukázal zhotovenie diela po stránke materiálnej a predložil všetky listiny na vec sa vzťahujúce a jeho dôkazy a tvrdenia boli podporené aj výsluchmi svedkov. Žalobca bol toho názoru, že žalovaný nepostupoval v súlade s ust. § 3 ods. 3 a § 24 daňového poriadku.

28. Na základe uvedených skutočností žalobca navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok správneho súdu zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného č. 104156899/2016 zo dňa 21.10.2016 o určení rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2014 zruší, vec vráti žalovanému na ďalšie konanie a žalovanému uloží povinnosť zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania v rozsahu 100%.

III.

Vyjadrenie ku kasačnej sťažnosti

29. Ku žalobcom podanej kasačnej sťažnosti proti rozsudku krajského súdu sa vyjadril žalovaný v podaní zo dňa 30.07.2018. U obsahu uvedeného podania vyplýva, že žalovaný sa v plnom rozsahu pridržiava svojich záverov prijatých v rozhodnutí č. 104156899/2016 zo dňa 21.10.2016 a tiež vo všetkých písomných vyjadreniach zaslaných krajskému súdu v súvislosti s prejednávanou vecou. Podľa názoru žalovaného, žalobca uviedol v kasačnej sťažnosti opakovane tie isté námietky, ku ktorým už žalovaný niekoľkokrát zaujal jasné stanovisko a krajský súd správnosť týchto záverov potvrdil.

30. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že s odvolaním na odôvodnenie všetkých rozhodnutí, rozsudku správneho súdu, množstvo predchádzajúcich vyjadrení, ako aj na dôkazy, ktoré sú súčasťou administratívneho spisu, vníma podanie kasačnej sťažnosti a jej odôvodnenie za subjektívny prejav trvalej nespokojnosti žalobcu bez zákonného opodstatnenia. Podľa jeho názoru, že nemajú dôvody kasačnej sťažnosti žiadny relevantný vplyv na zákonnosť rozhodnutí vydaných v danej veci. Závery v rozsudku krajského súdu sú podľa neho správne, odôvodnené s vysokou odbornou znalosťou danej problematiky a vychádzajú z preukázaných a jednoznačných skutočností. Na základe uvedeného žalovaný navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť žalobcu, podanú proti rozsudku správneho súdu ako nedôvodnú, zamietol.

IV.

Konanie na kasačnom súde

31. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný podľa § 11 písm. g/ SSP v spojení s § 438 ods. 2 SSP po tom, čo zistil, že kasačná sťažnosť bola podaná riadne a včas (§ 443 SSP a § 444 SSP), oprávnenou osobou na podanie kasačnej sťažnosti (§ 442 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 SSP), boli splnené podmienky podľa § 449 SSP a kasačná sťažnosť má predpísané náležitosti (§ 445 ods. 1 SSP a § 57 SSP) preskúmal napadnuté rozhodnutie krajského súdu z dôvodov a v rozsahu uvedenom v kasačnej sťažnosti podľa § 440 SSP, § 441 SSP a § 453 SSP a postupom podľa § 455 SSP bez nariadenia pojednávania, keď deň verejného vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli súdu a na webovom sídle kasačného súdu (www.nsud.sk) podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP, po neverejnej porade senátu (§ 137 ods. 1 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP) dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

32. Kasačný súd zaoberajúc sa námietkami vznesenými v podanej sťažnosti a po ich vyhodnotení, vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu v zmysle ustanovenia § 461 SSP konštatuje, že kasačný súd nezistil dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov, spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem uvedených v odôvodnení napadnutého rozsudku správneho súdu, ktoré vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku, z ktorých dôvodov sa s ním stotožňuje v celom rozsahu. Senát kasačného súdu považoval právne posúdenie preskúmvanej veci správnym súdom za správne a súladné so zákonom. Vzhľadom k tomu, aby najvyšší súd v preskúmvanej veci nadbytočne neopakoval pre účastníkov známe skutočnosti, spolu s

právnymi závermi správneho súdu, sa vo svojom odôvodnení obmedzil len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia.

33. Žalobca v podanej sťažnosti neuviedol žiadne relevantné argumenty, pre ktoré by bolo potrebné dospieť k záveru o nesprávnosti právneho záveru správneho súdu. Správny súd sa dostatočným a náležitým spôsobom vysporiadal s obsahom žaloby, pričom s jeho právnym posúdením veci sa stotožnil aj kasačný súd. Správne orgány vykonali vo veci dostatočné dokazovanie, čo je zrejmé z pripojeného administratívneho spisu, pričom z vykonaného dokazovania nepochybne vyplýva, že práce tak, ako boli fakturované na posudzovaných faktúrach vykonané neboli.

34. Zákon o správe daní v ustanovení § 2 zakotvuje základné zásady daňového konania. Jednou z týchto zásad je zásada zákonnosti. Podľa citovaného ustanovenia pri správe daní postupuje správca dane v konaní o daniach v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chráni záujmy štátu a obcí a dbá pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených na daňovom konaní.

35. Zásada zákonnosti daňového konania vyplýva z ústavného princípu zákonnosti ukladania daní, ktorý je vyjadrený v čl. 59 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. Keďže daňové konanie, pre ktoré je zákonom ustanovené, že účastník konania sa proti určaniu dane správcom dane môže odvolať, končí až vydaním rozhodnutia odvolacieho daňového orgánu, je zásadou zákonnosti viazaný v konaní o odvolaní aj odvolací daňový orgán. Z dôvodu ustanovenia upravujúceho zásadu zákonnosti teda vyplýva, že daňové orgány v daňovom konaní nemôžu chrániť len fiškálne záujmy štátu ako prioritné, ale sú súčasne povinné zachovávať práva a oprávnené záujmy daňových subjektov. To znamená, že zásada zákonnosti daňového konania predstavuje významnú garanciu právnej istoty daňových subjektov.

36. Kasačný súd poukazuje, že v zmluve o výpomoci pri montážnych a stavebných prácach č. 079/2014 zo dňa 16.04.2014 (ďalej len „zmluva o výpomoci“), ktorú uzavrel žalobca ako objednávateľ so zhotoviteľom - obchodnou spoločnosťou NIKKACCIA, s.r.o., so sídlom Kuzmická 235, Jacovce v zastúpení uvedenej spoločnosti P. E. U., konateľom, splnomocnená na konanie v mene tejto spoločnosti na všetky právne úkony konateľom B. Q., nie je uvedené, ktoré konkrétne práce za zaviazal zhotoviteľ pre objednávateľa (pre žalobcu) vykonať, kde, kedy, kým, akým spôsobom a za akých cenových podmienok, s poukazom na špecifikáciu predmetu v článku II. zmluvy.

37. Z vykonaného dokazovania pred správnymi orgánmi nebola preukázaná existencia listinných dôkazov, ktoré by preukazovali dojednanie konkrétnych prác podľa jednotlivých posudzovaných faktúr. K jednotlivým posudzovaným faktúram žalobca (ďalej aj „sťažovateľ“) nepredložil dodacie listy a ani vo faktúrach a súpise prác nie sú špecifikované práce tak, aby boli nezameniteľne identifikované. Pokiaľ v súpise prác dodávateľ žalobcu uvádza pomocné práce, oprava schodísk, betonáž a k týmto prácam uvádza merné jednotky - kusy, nie je ani kasačnému súdu zrejmé, aký rozsah prác (pri tomto konkrétnom druhu práce), ktoré sa bežne vymedzujú v m², resp. m³, sa jedná a ktoré konkrétne práce boli posudzovanými faktúrami účtované.

38. Navyiac vo faktúrach je uvedená zákazka N. Zámky - ulica Nábrežná 27-29 bez bližšej špecifikácie identifikácie stavby ako zákazky. Nie je zrejmé, ktoré konkrétne práce mal dodávateľ pre žalobcu vykonať na uvedenej stavbe, keď podľa zmluvy o výpomoci sa malo jednať, s poukazom na predmet uvedený v časti II. zmluvy o výpomoci, o výpomoc pri montážach a stavebných prácach podľa požiadaviek objednávateľa, čo predpokladá, že dodávateľom stavby mala byť pravdepodobne iná osoba, než obchodná spoločnosť NIKKACCIA, s.r.o., ktorá mala realizovať len „výpomoc“ pri konkrétnych montážnych a konkrétnych stavebných prácach. Zo zmluvy nevyplýva, že by uvedená obchodná spoločnosť mala pre žalobcu vykonávať dodávateľsky montážne a stavebné práce ako celok a nielen pri stavebných a montážnych prácach vypomáhať. Žalobca skutkové okolnosti zákazky v Nových Zámkoch nezrejmil v daňovom konaní, ani v tomto smere nie je možné identifikovať z predložených listinných dôkazov, predmet a rozsah „výpomoci“ na stavbe, ktorá, okrem uvedenia adresy nie je iným spôsobom bližšie identifikovaná.

39. Pri prácach účtovaných v posudzovaných faktúrach a špecifikácií súpisu prác v rozsahu m² nie je možné, ani pri určení množstva prác, identifikovať uvedené práce na konkrétnej stavbe. K dodacím listom, k jednotlivým faktúram, kasačný súd poukazuje, že dodávateľ žalobcu uviedol, že „presné súpisy a podklady sa nachádzajú u objednávateľa“, avšak v daňovom konaní objednávateľ - žalobca listinné dôkazy, ktoré by preukazovali konkrétnu špecifikáciu vykonaných montážnych a stavebných prác v charaktere výpomoci podľa zmluvy o výpomoci, nepredložil, ani dostatočným skutkovým vymedzením tieto práce nešpecifikoval.

40. Správca dane predvolával v správnom konaní svedkyňu B. Q. (konateľku NIKKACCIA, s.r.o. v roku 2014), vyzýval ju na predloženie všetkých dokladov súvisiacich s aktivitami žalobcu a faktúrami z roku 2014 (predvolanie Daňového úradu Nitra z 10.12.2014, Daňového úradu Žilina z 08.04.2015, 11.05.2015, žiadosť o predvedenie zo strany Daňového úradu Žilina zo dňa 09.06.2015), predvolanie svedkyne sa však nepodarilo doručiť, keď svedkyňa Q. listinné zásielky v odbernej lehote neprevzala a na výzvy správnych orgánov na predloženie dokladov nereagovala. Navyše, obchodná spoločnosť podnikajúca pôvodne pod obchodným menom NIKKACCIA, s.r.o. zmenila obchodné meno a sídlo, ako aj majiteľa a podniká od roku 2015 pod obchodným menom CHARITATÍVNA ORGANIZÁCIA SV. ALŽBETY, s.r.o., so sídlom Hlavná 14, Strážne a v daňovom konaní oznámila daňovému orgánu, že posudzované faktúry za rok 2014, ktoré boli vystavené NIKKACCIA, s.r.o. voči sťažovateľovi, boli vyradené z účtovníctva tejto obchodnej spoločnosti, nakoľko podľa tvrdenia tejto obchodnej spoločnosti nebolo uskutočnené daňové plnenie a na faktúrach boli aj administratívne nedostatky, dátumové a vecné. V daňovom konaní dodávateľ sťažovateľa označený na posudzovaných faktúrach (podnikajúci následne so zmeneným obchodným menom a sídlom) poprel realizáciu fakturovaného plnenia.

41. Kasačný súd ďalej zdôrazňuje, že písomné doklady, ktorými sťažovateľ preukazoval realnosť plnenia a v dôsledku toho aj nárok na odpočet DPH vystavila osoba P. E. U., tak ako je uvedené na posudzovaných faktúrach, ako aj na zmluve o výpomoci, ktorú označená osoba za zhotoviteľa uzatvárala. Príslušnými daňovými orgánmi sa nepodarilo túto osobu stotožniť, identifikovať (napr. pomerom k žalobcovi, inými údajmi, a to ani prostredníctvom Registra obyvateľov).

42. Kasačný súd poukazuje na rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky č.k. III. ÚS 401/09 v ktorom vyslovil názor že, že daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcovi dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcovi dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej.

43. Kasačný súd dáva do pozornosti právny názor vyjadrený v rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č.k. 5SŽf/97/2010, v ktorom sa uvádza: „Najvyšší súd opätovne na tomto mieste poukazuje nielen na základnú zásadu obchodného práva, a to poctivého obchodného styku, ale aj tú skutočnosť, že súčasne základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti je to, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti musí mať vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činností, ktorými podnikateľ naplnia jednotlivé definičné znaky pojmu podnikanie (viď § 2 ods. 1 Obchodného zákonníka), ale aj o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak činí. Ak takéto vedomosti evidentne štatutárnemu orgánu obchodnej spoločnosti chýbajú, potom v danom prípade ide o výkon práva na podnikanie, ktorý nepožíva v zmysle § 264 Obchodného zákonníka právnu ochranu, tzn. pochybnosti správcu dane o pravdivosti údajov uvádzaných daňovým subjektom sú v zmysle zásady obsiahnutej v ustanovení § 2

ods. 6 zák. č. 511/1992 Zb. oprávnené“. Potreba skúmania ekonomického dôvodu daňovej transakcie sa prejavuje ako súčasť zásady posudzovania právneho úkonu podľa jeho obsahu. Zásada objektívnej pravdy, ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrďia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností. Preto je na správcovi dane vykonávaným dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, 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 správca dane získal v rámci správy daní a v priebehu konania. Súdny dvor vo svojej judikatúre taktiež konštatuje, že vnútroštátnemu súdu prináleží odmietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa vo svetle objektívnych skutočností preukáže, že platiteľ dane sa svojou kúpou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH; a to aj vtedy, ak dotknuté plnenie spĺňa objektívne kritériá, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru platiteľom dane a hospodárska činnosť. Taktiež 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, rozsudky ESD vo veciach napr. 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. Správca dane mal právo preveriť reálnosť dodávky odberateľovi tovaru, ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. Bolo na žalobcov, aby predložil dôkazy svedčiace o tom, že uvedený typ kontrolovaného zdaniteľného obchodu a spôsob jeho prevedenia ako i komunikácia s dodávateľom sa nijako neodlišuje od ním vykonávaných obdobných obchodov s uvedeným typom tovaru alebo jeho obchodných zvyklostí. Je na ňom, akým spôsobom preukáže komunikáciu s dodávateľom, spôsob preverovania množstva a kvality tovaru, jeho súlad s požiadavkou uvedenou v objednávke a pod. V okamihu, kedy správca dane spochybnil dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní, musí daňový subjekt v daňovom konaní preukázať, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje. Už samotné zistenie skutočnosti, že dodávateľ nie je ekonomicky činný, nemá personálne a materiálne možnosti na realizáciu dodávky, pohyb tovaru a finančných prostriedkov nie je odzrkadlený v jeho daňových výstupoch a účtoch, jednoznačne spochybňuje vierohodnosť tvrdení žalobcu o reálnosti jeho dodávok. Takýto spôsob vedenia dokazovania žalovaným vychádza v tomto štádiu daňového konania z toho, že na strane žalobcu v postavení daňového subjektu nastupuje procesná povinnosť obnoviť dôveryhodnosť spochybnenej transakcie, lebo žalobca je zaťažený dôkazným bremenom preukázať všetky skutočnosti, ktoré povinne uvádza v priznaní. Podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ a v § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť, keďže to zákon neustanovuje, ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a 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. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, tovar reálne dodaný (§ 8 zákona o DPH). „...dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia leží predovšetkým na daňovom subjekte, pričom nemožno opomenúť, že cieľom uznaným a podporovaným šiestou smernicou Rady Európskej únie o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty je boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadom zneužívania (pozri najmä rozsudky z 29. apríla 2004, Gemeente Leusden a Holin Group, C-487/01 a C-7/02, Zb. s- I-5337, bod 76, ako aj z 21. februára 2006, Halifax, a i., C- 55/02, Zb. s. I. 1609, bod 71). V tomto smere preto dôkazná povinnosť v daňovom konaní jednoznačne spočíva na daňovom subjekte - žalobcovi, ktorému daňové orgány poskytli dostatok priestoru, aby svoje tvrdenia a dôvodnosť odpočtu DPH i preukázal, (nielen formálnymi dokladmi) čo žalobca neurobil. „Najvyšší súd opätovne na tomto mieste poukazuje nielen na základnú zásadu obchodného práva, a to poctivého obchodného styku, ale aj tú skutočnosť, že súčasne základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti je to, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti musí mať vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činností, ktorými podnikateľ napĺňa jednotlivé definičné znaky pojmu podnikanie (viď § 2 ods. 1 Obchodného zákonníka), ale aj o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak činí. Ak takéto vedomosti evidentne

štatutárnemu orgánu obchodnej spoločnosti chýbajú, potom v danom prípade ide o výkon práva na podnikanie, ktorý nepožíva v zmysle § 264 Obchodného zákonníka právnu ochranu, tzn. pochybnosti správcu dane o pravdivosti údajov uvádzaných daňovým subjektom sú oprávnené“. (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č.k. 5Sžf/97/2010). Vzhľadom na spochybnenie reálnosti dodania tovaru odberateľom deklarovateľných zdaniteľných plnení, sa javí dôkazné bremeno zaťažujúce žalobcu, spočívajúce len v predložení zákonom požadovaných formálne vyhotovených daňových dokladov ako nedostatočné. Bolo potrebné, aby sám žalobca preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia a starostlivosť vyplývajúcu z rizika podnikateľskej zodpovednosti za dosahovanie účelu jeho hospodárskej činnosti, aby zabránil tomu, aby sa stal súčasťou fiktívneho zdaniteľného plnenia zneužívajúceho právo poskytované zásadou neutrality DPH. Nezodpovedá zásade zodpovedného a poctivého obchodného styku konanie podnikateľa, ktorý si riadne nepreverí svojho dodávateľa z hľadiska dôveryhodnosti, poctivosti, nepreverí si, či prevzatá dodávka skutočne pochádza od zmluvného dodávateľa, odovzdá finančné prostriedky v značnej sume v hotovosti osobe, u ktorej si nepreverí, že koná v mene deklarovateľného dodávateľa (napr. formou splnomocnenia), a tým v podstate nemá doklad, komu cenu za dodávku zaplatil. V danom prípade žalobca nepreukázal pri kontrole ani existenciu dodaného tovaru, z dôvodu jeho spotrebovania. Výkon práva, v rámci obchodných vzťahov, ktorý je v rozpore so zásadami poctivého obchodného styku, ako už bolo vyššie uvedené, nepožíva právnu ochranu. Žalobca v konaní pred daňovými orgánmi nepreukázal, že by sa riadil uvedenými zásadami, že by v rámci svojej podnikateľskej činnosti vykonal všetky opatrenia zodpovedného podnikateľa na predchádzanie podvodnej činnosti, prípadne na odstránenie pochybností o tom, že sa na podvodných transakciách nepodieľal vedome. Základným princípom výberu dane z pridanej hodnoty ako všeobecnej nepriamej dane je, že podnikateľ musí byť plne zbavený ťarchy DPH zaplatenej v cene prijatých tovarov a služieb určených na uskutočnenie zdaniteľných obchodov podliehajúcich DPH. V danom prípade na základe uvedených dôvodov nebolo bez pochyb preukázané, že žalobca zaplatil DPH z prijatého tovaru platiteľovi, teda že bol uvedený základný princíp dodržaný.“

44. V tejto súvislosti najvyšší súd poukazuje aj na rozsudok najvyššieho súdu vo veci sp.zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR sp.zn. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 28 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 42 ods. 2, § 51 zákona o DPH). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane dôkazného subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom ustanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty, je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty, a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene 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.“

45. Správca dane viedol dokazovanie s cieľom preveriť realnosť obchodov deklarovateľných faktúrami, snažil sa úplne a presne zistiť skutkový stav vecí tým, že si zaobstaral pri výkone daňovej kontroly nevyhnutné podklady a dôkazy, vypočul svedkov navrhnutých daňovým subjektom. Správca dane nevykonal iba formálnu kontrolu dokladov, ale zameral sa predovšetkým na vecné plnenie, a to vo všetkých vzájomných súvislostiach.

46. Právnym posúdením vecí je analytická činnosť súdu, pri ktorej zo skutkových zistení vyvodzuje čiastkové právne závery a spätnou aplikáciou vybranej právnej normy preveruje úplnosť a riadnosť fakticky zisteného skutkového stavu. Toto je základným poslaním správneho súdu pri prieskume zákonnosti rozhodnutí orgánov verejnej správy, pričom nielen situácia „res iudicata“ tvorí rozhodovaciu prekážku ale aj ustálená rozhodovacia prax kasačného súdu ako relevantný precedens v súlade s čl. 1 ods. 1 veta prvá Ústavy Slovenskej republiky vytvára zákonodarcom akceptovanú rozhodovaciu prekážku.

47. Kasačný súd konštatuje, že napadnutý rozsudok správneho súdu bol vynesenej v súlade s judikatúrou EŠLP. Vo vzťahu k uvedenej námietke dôvodu kasačnej sťažnosti, že krajský súd rozhodol

na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (kasačný dôvod podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP) musí kasačný súd s prihliadnutím na zásadu kontinuálneho výkonu štátnej moci (čl. 1 ods. 1 veta prvá Ústavy Slovenskej republiky) zdôrazniť, že doterajšia ustálená judikatúra Najvyššieho súdu Slovenskej republiky chápe takto sformulovaný sťažnostný dôvod zakotvený v § 440 ods. 1 písm. g/ SSP vo vzťahu k meritu prejednávanej veci, t.j. na prvom mieste ako nesprávnu aplikáciu právnej normy (hypotéza ako právny skutkový stav a dispozícia) na riadne zistený faktický skutkový stav vyplývajúci z merita veci, na druhom mieste ako nesprávny výber ustanovenia a v neposlednom rade ako nesprávny výber právneho predpisu.

48. V súvislosti s uvedeným kasačný súd musí zdôrazniť, že v aplikačnom postupe krajského súdu pri rozhodovaní o merite sporu nezistil nedostatky právneho posúdenia v merite veci. Kasačný súd zhodne s názorom správneho súdu konštatuje, že v konaní žalobca nepreukázal splnenie zákonných podmienok pre odpočet DPH z posudzovaných faktúr, preto boli splnené zákonné podmienky na určenie daňovej povinnosti pre sťažovateľa, rozhodnutím žalovaného a prvostupňového správneho orgánu.,

49. Kasačný súd dospel k záveru, že kasačná sťažnosť žalobcu nie je dôvodná a pri aplikácii § 461 SSP kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol.

50. Žalobca v kasačnom konaní nemal úspech, preto mu nevzniká právo na náhradu trov kasačného konania. O trovách kasačného konania bolo rozhodnuté podľa ust. § 467 ods. 1 SSP v spojení s § 167 ods. 1 SSP a contrario. Pre rozhodnutie o náhrade trov konania postupom podľa § 168 SSP v spojení s ust. § 467 ods. 1 SSP neboli splnené zákonné podmienky.

51. S poukazom na vyššie uvedené Najvyšší súd Slovenskej republiky rozhodol v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov).

Poučenie:

Proti tomuto uzneseniu nie je prípustný opravný prostriedok.