

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 4Sžfk/50/2017
Identifikačné číslo spisu: 3017200020
Dátum vydania rozhodnutia: 02.10.2018
Meno a priezvisko: JUDr. Nora Halmová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:3017200020.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Nory Halmovej a zo sudcov JUDr. Jany Zemkovej PhD. a Mgr. Viliama Pohančenika v právnej veci žalobcu: MH kov s.r.o., so sídlom Sverepec 307, IČO: 44 104 472, právne zastúpený Advokátskou kanceláriou Štrbáň, s.r.o., Dvory 1932, Púchov, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 104318242/2016 zo dňa 16. novembra 2016, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 23S/6/2017-79 zo dňa 17. mája 2017, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 23S/6/2017-79 zo dňa 17. mája 2017 z a m i e t a.

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

Odôvodnenie

1.

1.1 Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trenčíne (ďalej aj „správny súd“) podľa § 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu žalobcu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 104318242/2016 zo dňa 16.11.2016, ktorým podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín (ďalej len „správca dane“) č. 103342907/2016 zo dňa 14.06.2016. Prvostupňovým rozhodnutím správca dane vyrubil žalobcovi na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie január 2013 rozdiel v sume 3.900,- €.

1.2 Krajský súd poukázal na skutočnosť, že bolo zistené (a ani žalobcom rozporované), že práce boli vykonávané v priestoroch žalobcu a z jeho materiálov. Z uvedeného je zrejmé, že osoba, ktorá práce reálne vykonávala pracovala v priestoroch žalobcu, žalobca jej musel odovzdať materiál potrebný na opracovanie a spracovanie a na výkon prác boli použité stroje a nástroje vo vlastníctve žalobcu. Za týchto okolností sa dá dôvodne predpokladať, že žalobca musel mať vedomosť o konkrétnej osobe alebo

osobách, ktoré práce vykonali, keďže im zveroval svoj majetok predstavujúci tak materiál, ako aj potrebné stroje. Išlo o osoby, ktoré vykonávali práce na jeho pracovisku za použitia jeho strojov. Z uvedeného je zrejmé, že za predpokladu, že tieto práce boli skutočne vykonané dodávateľom uvedeným na faktúre prostredníctvom jeho subdodávateľa musel mať žalobca, vzhľadom na všetky okolnosti veci, o týchto osobách konkrétnu vedomosť a nič mu nebránilo v prípade vyslovených pochybností správcom dane, takéto osoby označiť, resp. predložiť dôkazy súvisiace s ich vstupom na jeho pracovisko s použitím jeho majetku.

1.3 Pokiaľ ide o dôkazné bremeno a jeho rozloženie skonštatoval, že v daňovom konaní je dôkazné bremeno postavené na zásade, že každý daňový subjekt má povinnosť daň priznať, teda bremeno tvrdenia, ale tiež toto svoje tvrdenie doložiť, t. j. bremeno dôkazné. Toto svoje bremeno plní daňový subjekt v konaní vedenom správcom dane, pričom je v zmysle ust. § 24 ods. 1 daňového poriadku povinný preukázať všetky skutočnosti, ktoré je povinný uviesť v daňovom priznaní, vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencii, ktoré je povinný viesť alebo skutočnosti k preukázaniu ktorých bol vyzvaný správcom dane.

1.4 V predmetnej právnej veci samotný žalobca predložil správcovi dane za účelom preukázania zdaniteľného obchodu spornú faktúru vystavenú dodávateľom - spoločnosťou BEST SLOVAKIA BUSINESS, s.r.o. a objednávku. V konaní nebolo sporné, že uvedené fakturované práce boli uskutočnené. Sporným zostalo, či boli realizované skutočne dodávateľom uvedeným na sporných faktúrach.

1.5 Samotné faktúry a doklady o ich úhrade sú síce formálnou podmienkou priznania nároku na odpočet DPH, nie sú však postačujúcou podmienkou pre priznanie nároku na odpočet DPH, pokiaľ nie sú odrazom reálneho plnenia. Splnenie formálnej stránky na priznanie nároku na odpočet DPH vyjadrenej predloženými dokladmi je síce jednou z podmienok, aby bol na základe týchto dokladov priznaný nárok na odpočet DPH, tieto doklady však musia byť odrazom reálneho plnenia.

1.6 Správny súd poukázal, že v predmetnej právnej veci síce žalobca predložil správcovi dane základné účtovné dokumenty, ako je dodávateľská faktúra, objednávka, čím si splnil svoju základnú dôkaznú povinnosť. V danom prípade však boli tieto doklady správcom dane kvalifikovane spochybnené, keď bolo sporným, či k realizácii týchto plnení došlo skutočne dodávateľom uvedeným na sporných faktúrach. Správny súd zhodne so žalovaným dospel k záveru, že skutkové okolnosti zistené správcom dane vo svojom súhrne predstavujú skutočnosti, ktoré odôvodňujú dôvodné pochybnosti o tom, že služby boli poskytnuté dodávateľskou spoločnosťou BEST SLOVAK BUSINESS, s.r.o. Za tejto situácie je potom vecou daňového subjektu, aby predložil dôkazy alebo označil ďalšie relevantné dôkazné prostriedky, ktorými preukáže opodstatnenosť uplatneného nároku na odpočet, resp. odstráni pochybnosti správcu dane, s ktorými bol zákonným spôsobom pred vydaním rozhodnutia oboznámený.

1.7 Za danej situácie prvostupňový správny súd skonštatoval, že vzhľadom na všetky okolnosti veci, najmä výsledky dokazovania, ktoré vo svojom súhrne predstavuje kvalifikované spochybnenie správnosti údajov uvedených na spornom daňovom doklade, bolo vecou žalobcu, aby tieto pochybnosti predložením dôkazov, resp. označením dôkazných prostriedkov odstránil. Ak aj žalobca navrhol v konaní vypočuť ako svedka p. U. Y. (ktorý bol spoločníkom a štatutárom dodávateľskej spoločnosti len 5 mesiacov), krajský súd bol názoru, že uvedená osoba nebola štatutárom dodávateľa v čase realizácie sporného zdaniteľného plneniam, a teda nemohla poskytnúť o tomto obchode žiadne informácie, rovnako (keďže svoj obchodný podiel previedla po 5 mesiacov na inú osobu a štatutárom sa stala nekontaktná osoba) nemohla poskytnúť ani podstatné informácie o účtovnej evidencii tejto spoločnosti a samotná skutočnosť, že svedkovi bola táto evidencia odovzdaná p. I. nebola sporná.

2.

2.1 Proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne podal žalobca (ďalej aj „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť, ktorou sa domáhal, aby kasačný súd rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k.

13S/6/2017-79 zo dňa 17. mája 2017 podľa § 462 ods. 1 SSP zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie, alternatívne, aby rozsudok podľa § 462 ods. 2 SSP zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného a vec mu vráti na ďalšie konanie.

2.2 V dôvodoch podanej kasačnej sťažnosti uviedol, že ním deklarované dôvody na zrušenie rozhodnutia žalovaného vychádzali zo skutočnosti, že žalovaný v príkrom rozpore s jeho zákonnou povinnosťou zistiť skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní čo možno najúplnejšie, nevyhodnotil v administratívnom konaní produkované dôkazy vo vzájomnej súvislosti, ale naopak účelovo prihliadol len na niektoré dôkazy, v dôsledku čoho ním ustálený skutkový stav nemal oporu vo vykonanom dokazovaní a v administratívnom spise. Nesprávnosť a nezákonnosť tohto postupu žalobca vzhliadal aj v tom, že žalovaný pri ustálení skutkového záveru vychádzal predovšetkým zo skutočnosti, že zo strany dodávateľa, spoločnosti BEST SLOVAK BUSINESS, s.r.o. nebolo predložené účtovníctvo a príslušné doklady spojené s dotknutým účtovným prípadom, ako i skutočnosť, že súčasný konateľ spoločnosti p. Y. F. nie je kontaktný, ale na strane druhej neprihliadol na relevantné výsledky dokazovania vykonaného pred správcom dane, a to najmä na výpoveď bývalého konateľa BEST SLOVAK BUSINESS p. N. I.. Preto žalobca v podanej žalobe ďalej namietal, že žalovaný sa pri hodnotení jednotlivých skutkových zistení, ktoré vyšli najavo v rámci administratívneho konania, zameril len na niektoré čiastkové zistenia (chýbajúce účtovné doklady spoločnosti BEST SLOVAK BUSINESS a nemožnosť kontaktovania spoločnosti a jej konateľa p. Y. F.).

2.3 Poukázal, že faktické vykonanie namietaných zdaniteľných plnení, ktoré pre žalobcu vykonal BEST SLOVAK BUSINESS, s.r.o. potvrdil pred správcom dane na ústnom pojednávaní uskutočnenom dňa 13.07.2014 aj p. N. I., ktorý ako vtedajší konateľ spoločnosti BEST SLOVAK BUSINESS, s.r.o. potvrdil, že obstaral a dodal žalobcovi namietané zdaniteľné plnenia. Navyše sa p. N. I. jednoznačne vyjadril, že spolupráca medzi žalobcom a BEST SLOVAK BUSINESS, s.r.o. sa reálne uskutočnila, čo deklaroval aj tým, že potvrdil, že dotknutú faktúru vystavil a podpísal, čím odstránil akékoľvek pochybnosti o faktickom vykonaní namietaných zdaniteľných služieb vyplývajúcich z faktúry vystavenej dodávateľom BEST SLOVAK BUSINESS.

2.4 Sťažovateľ je názoru, že prvostupňový správny súd sa v rámci súdneho prieskumu zameril len na niektoré čiastkové zistenia vyplývajúce z administratívneho spisu a nevyhodnotil dotknutý účtovný prípad komplexne, keď opomenul posúdiť žalobcom predložené účtovné dokumenty (faktúru, objednávky a doklady o ich úhrade) preukazujúce splnenie formálnych podmienok na priznanie nároku na odpočet DPH v kontexte ďalších skutočností, ktoré v rámci administratívneho konania boli preukázané, a to najmä skutkové tvrdenia konateľa spoločnosti BEST SLOVAK BUSINESS, s.r.o. p. N. I..

2.5 V súvislosti s neunesením dôkazného bremena uviedol, že ani absencia účtovných dokladov dodávateľa a nemožnosť kontaktovania súčasného konateľa spoločnosti BEST SLOVAK BUSINESS, s.r.o. nemôže byť pri rešpektovaní zásady ochrany dobrej viery platiteľa dane na konkrétnom stupni dodávateľského reťazca vykladaná na jeho ťarchu, o to viac, keď svedok, ktorý v rozhodnom období vykonával pôsobnosť konateľa dodávateľa, vyvrátil pochybnosti o realizácii zdaniteľných služieb zo strany dodávateľa.

2.6 Podľa názoru sťažovateľa, krajský súd založil svoje posúdenie veci na závere, ktorý žiadnym spôsobom nezrejmlil a nezdôvodnil, čo podľa jeho názoru zakladá arbitrárnosť a nezákonnosť dotknutého rozhodnutia, pričom v tejto súvislosti uviedol, že požiadavka na primerané odôvodnenie je v zmysle konštantnej judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva a Ústavného súdu SR (ďalej aj „ústavný súd“) imanentnou súčasťou práva na spravodlivý súdny proces a práva na súdnu ochranu. Opomenutie alebo porušenie tejto požiadavky súdom pri výkone rozhodovacej činnosti vedie k nezákonnosti dotknutého rozhodnutia. Uviedol, že Ústavný súd SR v rámci svojej konštantnej judikatúry deklaroval viacero atribútov pre zachovanie práva na spravodlivý proces v súvislosti s odôvodnením rozhodnutí súdov, pričom žalobca v tejto súvislosti poukázal na rozhodnutie Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 311/07, ako aj na rozhodnutie sp. zn. II. ÚS 410/06.

3.

3.1 Žalovaný v písomnom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že trvá na skutočnostiach a svojich záveroch uvedených ako v žalobou napadnutom rozhodnutí, tak aj vo svojom stanovisku k žalobe č. 100592937/2017 zo dňa 10.04.2017 a stanovisku k vyjadreniu žalobcu č. 100592937/2017 zo dňa 10.04.2017, a teda žalobou napadnuté rozhodnutie č. 104318242/2016 zo dňa 16.11.2016, ako aj prvostupňové rozhodnutie správcu dane č. 103342907/2016 zo dňa 14.06.2016, považuje za vydané v súlade s právnymi predpismi.

4.

4.1 Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti (§ 440 SSP), kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk <. (§ 137 ods. 2, 3 SSP).

4.2 Podľa § 2 ods. 1 a 2 SSP, 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.

4.3 Z administratívneho spisu žalovaného kasačný súd zistil, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január až december 2013, ktorá bola začatá podľa § 46 ods. 1 daňového poriadku na základe písomného oznámenia o daňovej kontrole zo dňa 18.09.2014. O výsledku daňovej kontroly správca vyhotovil Protokol z daňovej kontroly zo dňa 14.09.2015, ktorý bol spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole doručený splnomocnenému zástupcovi žalobcu dňa 22.09.2015. Správca dane v kontrolovanom zdaňovacom období január 2013 nepriznal platiteľovi nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty uvedenej v predložených záznamoch DPH, z dodávateľskej faktúry č. 02/2013 zo dňa 07.01.2013 za vykonanie prác, ktoré mala dodať spoločnosť BEST SLOVAK BUSINESS, s.r.o.

4.4 Dňa 17.12.2014 uskutočnil správca dane miestne zisťovanie za účelom preverenia uskutočnených zdaniteľných plnení daňovým subjektom BEST SLOVAK BUSINESS, s.r.o. Z vykonaného dožiadania bolo zistené, že táto dodávateľská spoločnosť má registračné sídlo a korešpondenčnú adresu Bratislava, Klincová 37. Zásielky dožiadaného daňového úradu si však konateľ nepreberal a tieto sa vracali s poznámkou „zásielka neprevzatá v odbernej lehote“. Konateľa dodávateľskej spoločnosti p. Y. F. sa nepodarilo predviesť na výsluch ani prostredníctvom Obvodného oddelenia PZ Čadca, nakoľko sa v mieste svojho trvalého bydliska nezdržiava.

4.5 Následne správca dane uskutočnil s bývalým konateľom spoločnosti BEST SLOVAK BUSINESS, s.r.o. p. N. I.stne pojednávanie počas ktorého tento uviedol, že svoj obchodný podiel previedol odplatne cez „právnik“. Účtovné doklady spoločnosti pritom odovzdal dňa 30.06.2014 p. U. Y. o čom bol spísaný protokol. Uvedený protokol aj správcovi dane predložil. Potvrdil, že so žalobcom spolupracoval a spornú faktúru vystavil a podpísal. Taktiež uviedol, že táto faktúra bola zaúčtovaná v účtovníctve, spôsob úhrady nevedel preukázať, lebo nemal doklady. Uviedol, že práce (rezanie závitov, odihľovanie, zámočnicke práce) boli vykonávané v sídle spoločnosti MH kov s.r.o., teda žalobcu. Žalobca taktiež dodal materiál. Svedok nevedel označiť svojho subdodávateľa, spolu s ktorým práce vykonával. Uviedol iba, že išlo o občana Maďarskej republiky, ktorý mal firmu. Správca dane zistil, že dodávateľská spoločnosť nemala v roku 2013 žiadnych zamestnancov.

4.6 Správca dane doplnil dokazovanie výsluchom svedkov navrhnutých žalobcom, a to p. K. V., Bc. C. F. a Y. Q.. Uvedený svedkovia sú osoby z odberateľských spoločností žalobcu, ktorí potvrdili, že od žalobcu objednávali služby spočívajúce vo výkonoch a službách, ktoré boli predmetom spornej fakturácie.

4.7 Na základe uvedeného správca dane a žalovaný uzavreli, že bolo dostatočne preukázané, že daňový subjekt BEST SLOVAK BUSINESS, s.r.o. vystupoval v predmetnom obchode ako „formálny dodávateľ“, ktorý deklaruje dodávky služieb. Aj napriek tomu, že bývalý konateľ spoločnosti potvrdil realizáciu služieb pre platiteľa, nepredložil účtovné doklady a ani daňové evidencie tejto spoločnosti. Taktiež nevedel uviesť subdodávateľa spolu s ktorým tieto práce vykonával. Okrem toho dodávateľ má iba formálne sídlo, v roku 2013 nemal žiadnych zamestnancov, je nekontaktný, so správcom dane nekomunikuje.

5.

5.1 Podľa § 49 ods. 1, 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. Platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na účely svojho podnikania 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.

5.2 Podľa § 51 ods. 1 zákona o DPH právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak
a/ pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a/ má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71,
b/ pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. c/ je daň uvedená v záznamoch podľa § 70,
d/ pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. e/ má faktúru od dodávateľa z iného členského štátu a v prípade premiestnenia tovaru platiteľa z iného členského štátu do tuzemska doklad o premiestnení tovaru,
f/ pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. g/ má dovozný doklad potvrdený colným orgánom, v ktorom je platiteľ uvedený ako príjemca alebo dovozca.

5.3 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.

5.4 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.

6.

6.1 Podľa § 461 SSP kasačný súd zamietne kasačnú sťažnosť, ak po preskúmaní zistí, že nie je dôvodná.

6.2 Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Žiline po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a s prihliadnutím 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 stotožňuje v celom rozsahu.

6.3 Najvyšší súd poukazuje na ust. § 49 zákona o DPH a to, že právo na odpočítanie dane môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a/ má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71 (§ 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH). Podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a/, ako aj v § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH sú hmotnoprávne podmienky a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Zákon neumožňuje nespĺnenie čo i len jednu z podmienok, ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani za dobromyseľnosť platiteľa. Vzhľadom na ľahkú zneužívateľnosť zákonodarca požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok v zmysle zákona o DPH. Pokiaľ si platiteľ podľa daňového priznania uplatnil nárok na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené tak, ako sú deklarované v daňovom doklade (faktúra). Vznik daňovej povinnosti zo zdaniteľných plnení je viazaný na ich skutočnosť (reálnosť), jednou z týchto skutočností je fakt, že dodávateľ (resp. jeho subdodávateľ) v rámci obchodného reťazca musí byť schopný preukázať, že disponuje formálnym alebo materiálnym vybavením na to, aby dostatočne odôvodnil ekonomickú podstatu svojej obchodnej transakcie, pretože tá vytvára hlavný predpoklad na ktorom je pojem podnikanie založené. Ak sa zistí, že uskutočnenie dodávok služieb ako zdaniteľných plnení nie je možné v reťazci preukázať, pochybnosti o obchode sú na strane správcu dane oprávnené, a je na daňovom subjekte tieto pochybnosti správcu dane vyvrátiť, pokiaľ chce byť vo svojich tvrdeniach úspešný. Samotné faktúry, dodacie listy alebo pokladničné doklady sú v dokazovaní pri uplatňovaní práv v zmysle hmotnoprávneho zákona o DPH. Najvyšší súd je názoru, že daňový subjekt BEST SLOVAK BUSINESS, s.r.o. vystupoval v predmetnom obchode ako „formálny dodávateľ“, ktorý deklaruje dodávky služieb. Aj napriek tomu, že bývalý konateľ spoločnosti BEST SLOVAK BUSINESS, s.r.o. potvrdil realizáciu služieb pre platiteľa, nepredložil účtovné doklady ani daňové evidencie spoločnosti BEST SLOVAK BUSINESS, s.r.o. Svedok N. I. (konateľ spoločnosti BEST SLOVAK BUSINESS, s.r.o. v čase od 05.09.2011 do 02.07.2014) nevedel konkrétne uviesť subdodávateľa, ktorý fakturované práce vykonával. Vychádzajúc z uvedených výsledkov zistení správcu dane vyplýva, že po vykonaní dokazovania v rámci zákonných procesných možností neboli na strane dodávateľa, resp. subdodávateľa odstránené pochybnosti správcu dane týkajúce sa uskutočnenia dodávok služieb ako zdaniteľných plnení, pre platiteľa. Za danej situácie dôkazné bremeno preukázania zdaniteľných plnení zaťažuje platiteľa. Najvyšší súd tiež poukazuje, že dodávateľ sťažovateľa má len formálne sídlo, na adrese registrovaného sídla sa nenachádza, v roku 2013 nemal zamestnancov, je nekontaktný, so správcom dane nespôlupracuje, nekomunikuje, poštu nepreberá, súčasný konateľ Y. F. je nekontaktný, so správcom dane nekomunikuje, poštu nepreberá, jeho predvedenie malo negatívny výsledok, konateľ dodávateľa v čase uskutočnenia dodania služby a vystavenia faktúry č. 02/2013 zo dňa 07.01.2013 - N. I. nepredložil účtovné doklady ani daňovú evidenciu. Správcovi dane sa nepodarilo v rámci zákonných možností preveriť, či dodávateľ dodanie spornej služby pre žalobcu naozaj uskutočnil, pretože dodávateľ nevedel s pochybnosťami skutočnosť riadne preukázať, v daňovom konaní neboli dodávateľom predložené žiadne daňové a účtovné doklady preukazujúce tvrdenia uvedené na jeho faktúrach. Sťažovateľ žiadnym vierohodným spôsobom tieto pochybnosti nevyvrátil. V danom prípade nebolo preukázané dodanie zdaniteľných plnení pre žalobcu daňovým subjektom BEST SLOVAK BUSINESS, s.r.o. tak, ako to bolo uvedené v spornej faktúre, ktorá verne nezobrazovala reálnosť uskutočnených zdaniteľných plnení pre žalobcu tak, aby si mohol z takto uhradených faktúr uplatniť právo na odpočítanie dane. Nepostačuje, pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, iba jej predloženie. Osoba, ktorá je uvedená ako dodávateľ na faktúre, v danom spornom prípade BEST SLOVAK BUSINESS, s.r.o., musí byť identická s osobou, ktorá reálne dodala službu odberateľovi. Správca dane preto skúma uskutočnenie zdaniteľného plnenia nielen z formálnej stránky, ale preveruje aj súlad skutočného stavu so stavom formálnym. Námietku sťažovateľa, že si splnil všetky zákonné podmienky na uplatnenie nároku na odpočet dane z namietanej dodávateľskej faktúry, najvyšší súd považuje za nedôvodnú. Najvyšší súd súhlasí s argumentáciou správcu dane a žalovaného, že títo nespochybňujú, že obstarané zdaniteľné služby (odihľovanie, rezanie závitov, zámočnicke práce) boli použité na dodanie služieb pre odberateľov žalobcu, ani, že predmetné práce boli vykonané. Nebolo dostatočne preukázané, že predmetné služby boli reálne uskutočnené dodávateľom uvedeným na predmetnej faktúre (spoločnosťou BEST SLOVAK BUSINESS, s.r.o.). Z uvedeného dôvodu, žalovaný a správca dane nepovažoval za potrebné sa zaoberať faktúrami vystavenými žalobcom pre jeho odberateľov a k nim prislúchajúcimi objednávkami odberateľov. Preukázanie dodania služieb listinnými dokladmi - objednávkami, dodacími listami, ktoré

neobsahujú všetky predpísané náležitosti, neobsahujú dátum vyhotovenia, chýba údaj o cene, prípadne peňažná suma, nepovažuje najvyšší súd za dostatočné, pretože tieto doklady nemajú takmer žiadnu vypovedaciu schopnosť. Najvyšší súd považuje tieto formálne doklady za nevierohodné, preto ich nepovažoval za dôkaz, na základe ktorého vzniká sťažovateľovi právo na odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH. Dodacie listy, ktoré predložil žalobca k spornej faktúre od dodávateľa neobsahujú základné náležitosti a požadované údaje, absentujú základné údaje, t.j. číslo dodacieho listu, dátum vyhotovenia dodacieho listu, číslo objednávky, dátum prevzatia. Správca dane nepovažoval predložený dodací list za dôkaz, ktorým by bolo vierohodne preukázané reálne dodanie služieb osobami vystupujúcimi ako dodávatelia a najvyšší súd sa s týmto stotožňuje. Samotná existencia faktúry vyhotovenej platiteľom dane, na ktorej je uvedená DPH, nezakladá právo na odpočítanie dane uvedenej na faktúre. Technicky je možné vyhotoviť akýkoľvek doklad znejúci na určité plnenie bez ohľadu na to, či takéto plnenie skutočne poskytnuté bolo. Splnenie formálnej stránky je jednou z podmienok, aby bolo na základe týchto dokladov uznané odpočítanie dane, ale tieto doklady musia byť odrazom reálneho plnenia.

6.4 V rámci vyrubovacieho konania, pri preukazovaní reálneho dodania tovaru a služieb, zaťažuje dôkazné bremeno vždy daňový subjekt, v tomto prípade žalobcu. Podľa ustálenej judikatúry Najvyššieho súdu Slovenskej republiky aj v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, možno konštatovať, že: dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 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 nárok si uplatňuje odôvodnene 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. Žalobca ako daňový subjekt uplatňujúci si právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty neunesol dôkazné bremeno, keď jednoznačným a vierohodným spôsobom nepreukázal použitie tovaru na dodávku tovarov a služieb ak platiteľ, čím nesplnil jednu z dvoch zákonných podmienok zakotvených v ustanovení § 49 ods. 2 zákona o DPH. Uvedené podmienky musia byť splnené kumulatívne, a preto nesplnenie jednej z nich, tak ako je tomu v predmetnej právnej veci, znamená negatívnu aplikáciu citovaného ustanovenia § 49 ods. 2 zákona o DPH.

6.5 Taktiež daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní, alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom. Toto ustanovenie zakotvuje, že dôkazné bremeno je na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý je povinný preukázať, že si nárok uplatňuje oprávnene 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 DPH uznaný ako oprávnený. Nie je povinnosťou daňových orgánov vyhľadávať za daňový subjekt - žalobcu dôkazy preukazujúce jeho oprávnenie na odpočet dane, ale naopak bolo povinnosťou žalobcu ako daňového subjektu, predložiť relevantné dôkazy, ktorými by spôsobom vylučujúcim akékoľvek pochybnosti preukázal, že si odpočet dane v kontrolovanom zdaňovacom období uplatnil oprávnene. Nepostačuje iba predloženie faktúry, platiteľ dane musí preukázať, že zdaniteľný obchod bol aj reálne uskutočnený.

7.

7.1 Najvyšší súd Slovenskej republiky dospel s poukazom na vyššie uvedené k záveru, že námietky sťažovateľa obsiahnuté v kasačnej sťažnosti nie sú opodstatnené, nakoľko Krajský súd v Trenčíne (resp. predtým žalovaný a správca dane) svoje rozhodnutie vydal na základe spoľahlivo zisteného skutkového

stavu, použil správny výklad a aplikáciu príslušných ustanovení zákona o DPH, pričom postupoval zákonne, vychádzajúc zo skutkového stavu zisteného v procese dokazovania pri správe daní. Najvyšší súd Slovenskej republiky zároveň opätovne zdôraznil, že dôkazné bremeno leží prioritne na daňovom subjekte, nie na správcovi dane, preto je daňový subjekt povinný svoje tvrdenia spoľahlivo preukázať (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky, č. k. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011). Ak tak neučiní (čo v prejednávanej veci žalobca neurobil, keď predložil iba faktúry a s nimi súvisiace dokumenty, avšak nebol schopný náležite preukázať reálne uskutočnenie zdaniteľného plnenia zo strany dodávateľa deklarovaného na sporných faktúrach), nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený.

7.2 Po vyhodnotení závažnosti kasačných dôvodov žalobcu vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Trenčíne a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu Najvyšší súd Slovenskej republiky v zmysle ustanovenia § 461 SSP konštatoval, že nezistil dôvod na to, aby vyhovel kasačnej sťažnosti, pretože konanie pred daňovými orgánmi bolo súladné so zákonom a Krajský súd v Trenčíne postupoval preto vecne správne, keď žalobu zamietol podľa ustanovenia § 190 SSP.

8.

8.1 O náhrade trov kasačného konania Najvyšší súd Slovenskej republiky rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP. Žalobca v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov kasačného konania zo zákona prislúcha len výnimočne (§ 168 SSP), preto žalobcovi ani žalovanému právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

8.2 Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch v znení účinnom od 01.05.2011).

Poučenie:

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