

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 8Sžfk/11/2020
Identifikačné číslo spisu: 2018200170
Dátum vydania rozhodnutia: 08.12.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Jaroslava Fúrová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:2018200170.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný pred senátom v zložení z predsedníčky JUDr. Jaroslavy Fúrovej a členov senátu JUDr. Eriky Šobichovej a Mgr. Petra Melichera, v právnej veci sťažovateľa (pôvodne žalobcu): A. D., T. V. XXXX/XX, XXX XX R., P.: XX XXX XXX, právne zastúpeného: Mgr. Peter Kupka, advokát, so sídlom Hlavná 23, 917 01 Trnava proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o preskúmaní zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100677559/2018 zo dňa 06.04.2018, v konaní o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č.k. 20S/67/2018-60 zo dňa 11. septembra 2019, takto

rozhodol:

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

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

Odôvodnenie

O d ô v o d n e n i e :

I. Administratívne konanie a konanie pred správnym súdom.

1. Napadnutým rozhodnutím č. 100677559/2018 zo dňa 06.04.2018 žalovaný v rámci odvolacieho konania postupom 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 Trnava (ďalej len „správca dane“) č. 102201816/2017 zo dňa 17.10.2017, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) za zdaňovacie obdobie 4. štvrťrok 2014 v sume 31 608,05 Eur. Podkladom na prijatie záverov o výške dodatočne určeného rozdielu dane boli výsledky daňovej kontroly vykonanej u žalobcu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti uplatneného žalobcom za predmetné zdaňovacie obdobie. Závery daňovej kontroly správca dane zaznamenal v protokole o výsledku daňovej kontroly č. 101694316/2017 zo dňa 04.08.2017, ktorý bol spolu s výzvou č. 101696775/2017 zo dňa 04.08.2017 na vyjadrenie sa k jeho záverom doručený

žalobcovi dňa 23.08.2017 (doručenie podľa § 31 ods. 2 daňového poriadku), kedy sa v zmysle § 46 ods. 9 písm. a) daňového poriadku ukončila daňová kontrola.

2. Dôvodom dorubenia daňovej povinnosti bolo neuznanie žalobcom uplatneného odpočítania dane z dodávateľských faktúr špecifikovaných v napadnutých rozhodnutiach oboch stupňov (celkom 43 faktúr za kontrolované zdaňovacie obdobie IV.Q 2014), vystavených dodávateľom žalobcu, obchodnou spoločnosťou Leo Imperium Group, s.r.o., Ratnovce 125, 922 31 Ratnovce, IČO 46539573, (ďalej len „Leo Imperium Group, s.r.o.“), za vykonanie / dodanie stavebných prác v celkovej hodnote 189 648,32 Eur, z toho základ dane vo výške 158 040,27 Eur. V rámci preverenia žalobcom deklarováných prijatých zdaniteľných plnení správca dane zistil, že uvedený dodávateľ žalobcu zanikol v dôsledku zlúčenia, od 12.02.2016 bola jeho právnym nástupcom obchodná spoločnosť ATFO Staving, s.r.o., Trnavská cesta 82, 821 01 Bratislava, IČO 44791381, ktorá zanikla z dôvodu zlúčenia a jej právnym nástupcom bola obchodná spoločnosť KIVOX s.r.o., 922 31 Ratnovce 125, ktorá zanikla v dôsledku zlúčenia, pričom odo dňa 08.09.2017 je jej právnym nástupcom obchodná spoločnosť CINEMA NOVÉ MESTO, s.r.o., Čsl. Armády 6/68, 915 01 Nové mesto nad Váhom. V priebehu daňovej kontroly vykonané dokazovanie nepreukázalo, kedy boli reálne dodané deklarované stavebné práce, a rovnako nepotvrdilo dodanie fakturovaných služieb deklaroványm dodávateľom žalobcu, t. j. obchodnou spoločnosťou Leo Imperium Group, s.r.o., na základe čoho daňové orgány oboch stupňov konštatovali nesplnenie zákonných podmienok na uplatnený odpočet dane žalobcom podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a) v nadväznosti na § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH v znení účinnom do 31.12.2013 (ďalej len „zákon o DPH“). Zároveň žalovaný v rozhodnutí druhého stupňa konštatoval nesplnenie formálnych podmienok na uplatnenie práva na odpočet dane z dôvodu porušenia ustanovení § 74 ods. 1 písm. f) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, pretože sporné faktúry č. 2014111703 zo dňa 17.11.2014, č. 2014113003 zo dňa 30.11.2014, č. 2014112705 zo dňa 27.11.2014, č. 2014123002 zo dňa 30.12.2014 a č. 2014121701 zo dňa 17.12.2014 neobsahujú rozsah a druh dodanej služby, teda nemajú náležitosti stanovené citovaným ustanovením § 74 zákona o DPH.

3. Predmetom konania pred správnym súdom bolo preveriť zákonnosť žalobcom namietaného procesného postupu správca dane v súvislosti s výkonom daňovej kontroly, zákonnosť aplikácie hmotnoprávných ustanovení zákona o DPH v nadväznosti na vyhodnotenie zisteného skutkového stavu, správnosť jeho aplikácie pri posudzovaní splnenia zákonných podmienok na nepriznanie žalobcom uplatnených nárokov na odpočet dane za prijaté zdaniteľné plnenia od dodávateľa Leo Imperium Group, s.r.o. podľa § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a) zákona o DPH, so zameraním na posúdenie miery prenosu dôkazného bremena na žalobcu vzhľadom na zistený skutkový stav pri preverovaní oprávnenosti uvedených uplatnených nárokov, resp. pri určení daňovej povinnosti za kontrolované zdaňovacie obdobie IV. Q 2014.

4. Vo vzťahu k preukázaniu prijatia zdaniteľných plnení - murárskych, maliarskych a podobných stavebných prác od deklarovateľa Leo Imperium Group, s.r.o. bolo podstatným žalobným argumentom žalobcu tvrdenie, že vyčerpал vlastné dôkazné bremeno predložením zákonom požadovaných daňových dokladov - faktúr a dokladov o zaplatení prijatých služieb, ako aj na podporu reálnosti preverovaných skutočností aj predložením notársky overených čestných prehlásení učiných bývalou konateľkou deklarovateľa pani D. E. a pánom P. K. (dňa 13.06.2017) v postavení následného odberateľa predmetných služieb dodávaných žalobcom ako aj konateľa odberateľskej obchodnej spoločnosti žalobcu, ISMONT s.r.o.

5. Správny súd uviedol, že s uvedeným argumentom žalobcu by bolo možné súhlasiť za takých okolností, ak by sa vierohodnosť ním predložených listinných dôkazov preukázala v rámci daňovej kontroly, ako jedného z inštitútov správy daní slúžiaceho na preverenie žalobcom uplatneného nároku na odpočet dane. Avšak z obsahu administratívneho spisu a preskúmaných rozhodnutí bezpochybná verifikácia deklarováných zdaniteľných plnení nevyplýva, a to minimálne v troch podstatných a obligatórnych hmotnoprávných podmienkach potrebných na priznanie uplatneného nároku na odpočet dane zaplatenej na vstupe, a síce v osobe deklarovateľa predmetných služieb, času, druhu a

množstva dodávok deklarovanych služieb a v neposlednom rade v realizácii platby (vrátane DPH) za prijaté deklarované služby práve dodávateľovi uvedenému na sporných faktúrach, t. j. obchodnej spoločnosti Leo Imperium Group, s.r.o.

5. Správny súd ďalej konštatoval, že obsah výsledkov jednotlivých procesných úkonov neposkytol potvrdenie spochybnených základných atribútov deklarovaneho dodania služieb (stavebných prác), počnúc výpoveďou samotného žalobcu k spôsobu jeho podnikania (nevlastnil žiaden investičný majetok, nemal žiadnych zamestnancov, predmet činnosti podľa živnostenského oprávnenia nevykonával osobne, ale služby dodával prostredníctvom subdodávateľov), pokračujúc spôsobom realizácie dodávok sporných služieb a spôsobom vyplácania jednotlivých fakturovaných zdaniteľných plnení, ako aj pokračujúc bezúspešným preverením deklarovanych obchodov u právneho nástupcu dodávateľa žalobcu, napr. preverením jeho účtovníctva, ktoré by mal mať k dispozícii aj právny nástupca obchodnej spoločnosti, preverením jeho odberateľsko-dodávateľských vzťahov, stavu majetku a zamestnancov, prípadne právnych titulov, na základe ktorých reálne práce vykonávali žalobcom nešpecifikovaní robotníci z Oravy, končiac bezúspešným preverením deklarovanych zdaniteľných plnení prostredníctvom inštitútu výpovede svedka v osobe pani D. E., konateľky dodávateľa žalobcu v čase uskutočnenia preverovaných zdaniteľných plnení, ktorá je podľa dostupných informácií bezdomovkyňa a s využitím procesných inštitútov na zabezpečenie jej prítomnosti ako svedka pri úkone jej výpovede pred správcom dane (§ 20 daňového poriadku) sa jej spolupráca potrebná na preverenie žalobcom deklarovanych skutočností nepodarilo zabezpečiť. V tejto súvislosti správny súd dodal, že za daných okolností prípadu nie je namieste nevykonanie výsluchu uvedenej svedkyne pričítať na vrub daňovým orgánom. Pre účely posúdenia oprávnenosti nároku na uplatnený odpočet dane je možné vychádzať z obsahu ostatných dôkazov a skutočností zistených správcom dane ako aj z ich vyhodnotenia vo vzájomných súvislostiach.

7. Poukázal na to, že z výpovede samotného žalobcu vyplýva, že nevynaložil dostatočnú odbornú starostlivosť podnikateľa na to, aby pre účely subdodávateľských dodávok služieb zaobstaral na trhu stavebných prác etablovanú a renomovanú stavebnú spoločnosť, prípadne živnostníkov, pri ktorých plnení zmluvných záväzkov voči žalobcovi by nevznikali pochybnosti o čase dodania služieb, ich druhu a kvantifikácii a ktoré by sa na účely správy daní dali bežným spôsobom verifikovať. O obozretnosti žalobcu pri výbere obchodného partnera pre dodanie predmetných stavebných prác nesvedčí ani skutočnosť, že sa len spoľahol na obchodnú spoločnosť, ktorú mu niekto (kamarát C.) „dohodil“, rovnako o jeho zodpovednom prístupe nesvedčí modus operandi, akým prebiehali platby za realizované stavebné práce, t. j. vyplácanie záloh nešpecifikovaným robotníkom z Oravy bez dokladu, o ktorých preddavkoch žalobca ako účtovná jednotka neúčtoval, a teda jeho účtovníctvo neposkytovalo skutočný a overiteľný obraz o jednotlivých účtovných prípadoch, pričom zvyšok hotovosti ako ceny za prijaté zdaniteľné plnenia bol žalobcom odovzdávaný v aute sediacej konateľke spoločnosti, ktorú priviezol nejaký pán. Z výpovede žalobcu ani zo žiadnych iných dôkazov nevyplyva, akým spôsobom a kde sa realizovali fakturované stavebné práce, ani to, kde, ako a kým bola realizovaná ich kontrola a kedy a kým prebiehalo prevzatie dodávaných služieb, pričom v rozpore so spornou fakturáciou podľa vyjadrenia žalobcu práce preberal stavbyvedúci žalobcovho odberateľa, čo svedčí o skutočnosti, že si predmetné práce žalobca ako ich objednávateľ od dodávateľa Leo Imperium Group, s.r.o. ani neprevzal, ani ich kvalitu nekontroloval. Podľa vyjadrenia žalobcu práce robotníkom zadával majster, ktorý tam bol a bol zamestnaný u P. K., boli to jeho stavby, pričom pre účely fakturácie predmetných prác robotníci uviedli žalobcovi metre, ktoré boli podpísané od majstra, ktorý mal na starosti robotníkov, následne sa pani E. dali tie isté metre, aby mohla vystaviť faktúru a aby jej žalobca mohol vyplatiť rozdiel. Z uvedeného popisu vyplýva, že práce neidentifikovaným robotníkom zadával sám objednávateľ a odberateľ žalobcu, ktorý ich kvalitu a kvantitu aj sám kontroloval, čo je však v rozpore so žalobcom deklarovаныmi prijatými zdaniteľnými plneniami a predloženej fakturácii to nezodpovedá. Už z uvedených skutočností je zrejmé, že sporné obchody neprebíhali spôsobom, ako ich deklarujú jednotlivé faktúry, a to ani čo do osoby dodávateľa, ani čo do osoby prijímajúcej platby za fakturované práce.

8. Zároveň odovzdanie vykonaných prác a služieb žalobcom jeho odberateľom (v zmysle následnej

fakturácie prijatých zdaniteľných plnení P. K., obchodným spoločnostiam Malco Invest, s.r.o. alebo ISMONT, s.r.o.), ktoré mal týmto žalobca ako platca DPH použiť na svoje ďalšie zdaniteľné plnenia (§ 49 ods. 1 a 2 písm. a/ zákona o DPH), nekorešponduje s ich následnou fakturáciou čo do druhu a množstva dodaných služieb, ani čo do času deklarovaného plnenia.

9. Vo svetle skutkových zistení správny súd mal za to, že nemožno bez pochyb prijať skutkový a v nadväznosti na § 24 ods. 1 daňového poriadku aj právny záver, že žalobca len predložením daňových dokladov - faktúr, príjmových pokladničných dokladov od dodávateľa Leo Imperium Group, s.r.o., elektronickej knihy evidencie DPH za kontrolované zdaňovacie obdobie, objednávky od P. K., K. XXXX/X, XXX XX R. a Zmluvy o obchodnej spolupráci č. 08/2014 so spoločnosťou Malco Invest s.r.o., vyčerpал svoje dôkazné bremeno a tak preukázal prijatie spornými faktúrami deklarovaných zdaniteľných plnení, t. j., že mu boli predmetné práce dodané práve obchodnou spoločnosťou Leo Imperium Group, s.r.o. a zároveň, že tomuto dodávateľovi žalobca za tieto prijaté zdaniteľné plnenia aj celú fakturovanú sumu zaplatil. Rovnako nie je pravdou tvrdenie žalobcu, že dodanie sporných služieb mali jeho dodávatelia riadne zaúčtované, pretože u nekontaktného „zmiznutého obchodníka“ v osobe právneho nástupcu dodávateľa žalobcu sa preverované zdaniteľné plnenia vôbec nedali skontrolovať.

10. Vo vzťahu k namietanému vyhodnoteniu zisteného skutkového stavu a k námietke neprimeraného prenosu dôkazného bremena na žalobcu správny súd dodal, že 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 zneužitelnosti neutrality DPH pri uplatnení inštitútu odpočtu dane požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet dane uplatňuje, preukázal existenciu a splnenie zákonom stanovených podmienok. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, tovar alebo služby (práce) reálne dodané v deklarovanom množstve a v čase a spôsobom deklarovaným na daňových dokladoch (§ 9 zákona o DPH), a to práve osobou uvedenou na faktúre. To znamená, že zdaniteľné plnenie mu bolo dodané a DPH bola voči nemu uplatnená práve platiteľom DPH uvedeným na faktúre. Toto sú skutočnosti, o ktorých má daňový subjekt povinnosť účtovať a viesť evidenciu, preto sa na tieto skutočnosti v zmysle citovaných ustanovení zákona o DPH a v zmysle ustanovenia § 24 ods. 1 daňového poriadku vzťahuje dôkazná povinnosť platiteľa DPH, vrátane preukaznosti vierohodnosti, správnosti a úplnosti povinne vedených dokladov a evidencií (§ 24 ods. 1 písm. c/ citovaného zákona).

11. Taktiež uviedol, že nemožno opomenúť, že účelom inštitútu správy daní, ako je napr. výkon daňovej kontroly (služiaci na preverenie napr. oprávnenosti odpočtu dane), je verifikácia daňovým subjektom deklarovaných tvrdení. Na naplnenie jeho účelu sa neuplatňuje výhradne len vyhľadávacia funkcia pre potreby podpory daňovým subjektom tvrdených skutočností. Naopak, práve kontrolovaný daňový subjekt, vo vzťahu k jeho tvrdeniam viažucim sa k ním priznanej daňovej povinnosti alebo k ním uplatneným nárokom voči štátnemu rozpočtu, je zaťažovaný dôkazným bremenom ohľadom spochybnenej vierohodnosti, správnosti a úplnosti ním vedených záznamov a evidencií (§ 24 ods. 1 písm. a/, c/ daňového poriadku).

12. V kontexte skutkových okolností prípadu a záverov daňovej kontroly nemožno len tak bez ďalšieho súhlasiť s právnym názorom žalobcu, že v záujme spoľahlivého zistenia skutkového stavu vecí je daňový orgán povinný obstaráť si potrebné podklady a úplne a presne zistiť skutkový stav vecí. Je pravdou, že správca dane vedie dokazovanie a zároveň dbá na to, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov (§ 24 ods. 2 daňového poriadku). Avšak s prihliadnutím na dôkazné bremeno zaťažujúce daňový subjekt vo vzťahu k podkladom uvedeným v § 24 ods. 1 písm. a) až c) daňového poriadku v spojení s účelom správy daní a daňovej kontroly (len preveriť daňovým subjektom deklarované skutočnosti; § 2 písm. a/, § 45 ods. 1 daňového poriadku), možno konštatovať, že zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb

nepreukázu a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností. Ako už správny súd vyššie uviedol, dokazovanie zo strany správcu dane slúži na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom, keďže v rámci správy daní a prostredníctvom inštitútu daňovej kontroly, príp. prostredníctvom medzinárodnej výmeny daňových informácií, správca dane preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane, príp. oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa zákona o DPH. Preto v zmysle zásady voľného hodnotenia dôkazov, uplatňovanej pri správe daní a v daňovom konaní, je na správcovi dane vykonávajúcim dokazovanie a jeho úvahe, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii (§ 3 ods. 2 daňového poriadku v spojení s § 24 ods. 2 až 5 citovaného zákona).

13. Rovnako nemožno prisvedčiť žalobnej námietke, že daňové orgány nezabezpečili výsluch nekontaktných osôb, zdržujúcich sa na neznámom mieste, čím podľa názoru žalobcu naňho preniesli neprímerané dôkazné bremeno. Správny súd s poukazom na § 24 ods. 1 daňového poriadku pripomenul, že dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia zaťažuje predovšetkým daňový subjekt, 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-255/02, Zb. s. I. 1609, bod 71). Bolo potrebné, aby sám žalobca preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia s odbornou starostlivosťou vyplývajúcou z jeho podnikateľskej činnosti, aby zabránil tomu, že reálne uskutočnenie zdaniteľných obchodov tak, ako sú uvedené na predkladaných daňových dokladoch, bude spochybnené.

14. Súdny dvor EÚ 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 Súdneho dvora vo veciach napr. Teleos plc. a spol. (C-409/04), Vlaamse Oliemaatschappij NV (C-499/10). Určenie opatrení, ktoré možno v tom ktorom prípade požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností toho ktorého prípadu vo veci samej (rozsudok ESD v spojených veciach Mahagében kft, a Pétér Dávid č. C-80/11 a C-142/11). Z vykonaného dokazovania je zrejmé, že žalobcom predloženým daňovým dokladom, s prihliadnutím na kontrolné zistenia a na ich vzájomné súvislosti, abscentuje reálny základ, a to predovšetkým vo vzťahu k osobe platcu DPH, ktorý mal žalobcovi sporné služby dodať, čo vedie k správnosti záveru o nesplnení zákonných podmienok na vznik nároku žalobcu na odpočet dane za kontrolované zdaňovacie obdobie, ako i k objektívnej pochybnosti o vierohodnosti účtovnej evidencie vedenej žalobcom (§ 24 ods. 1 daňového poriadku). Vzhľadom na vyššie uvedené dôvody správny súd žalobnú námietku napádajúcu porušenie zásady materiálnej pravdy v preskúvanom administratívnom konaní vyhodnotil ako bezdôvodnú.

15. Pokiaľ ide o namietané nevyhodnotenie žalobcom predložených notársky osvedčených čestných prehlásení pani D. E. a pána P. K. ako fyzickej osoby - podnikateľa a v postavení konateľ a odberateľa žalobcu, obchodnej spoločnosti ISMONT, s.r.o., správny súd s poukazom na obsah administratívneho spisu a odôvodnenia preskúvaných rozhodnutí uviedol, že daňové orgány oboch stupňov tieto listinné dôkazy po obsahovej stránke vyhodnotili s tým, že tieto samé osebe nepreukazujú dodanie predmetných služieb žalobcovi spôsobom deklarovaným na sporných faktúrach. Zároveň správny súd s poukazom na obsah administratívneho spisu podotkol, že notársky osvedčená pravosť podpisu sa nachádza len na čestnom vyhlásení, ktoré v mene dodávateľa žalobcu (v tom čase už v mene zlúčením zaniknutej obchodnej spoločnosti Leo Imperium Group, s.r.o.) podpísala jeho bývalá konateľka pani D. E.Č. pred notárskym koncipientom povereným notárkou JUDr. Zuzanou Zigovou so sídlom v Novom Meste nad Váhom dňa 19.05.2017 (č. dôkazu 26 v administratívnom spise), pričom pravosť podpisov pána P. K. na zostávajúcich dvoch čestných prehláseniach zo dňa 13.06.2017 nebola notársky osvedčená, z toho v

prípade poskytnutého čestného prehlásenia v mene obchodnej spoločnosti ISMONT s.r.o. išlo o fotokópiu (dôkazy č. 27 a 28 v administratívnom spise). Z obsahu čestného vyhlásenia podpísaného pani D. E. vyplýva, že obchodná spoločnosť Leo Imperium Group, s.r.o. na základe žiadosti žalobcu potvrdila „relevantnosť nasledujúcich účtovných a daňových dokladov - faktúry uvedené v zozname nižšie pre odberateľa A. D.“, ďalej v texte nasleduje číselný zoznam faktúr bez uvedenia dátumu ich vystavenia, príp. dodania zdaniteľného plnenia a pokračuje prehlásením „potvrdzujeme, že služby, ktoré sú predmetom uvedených faktúr boli riadne dodané odberateľovi, čo potvrdzuje aj stavebný denník stavby.“

16. Vzhľadom k tomu, že s využitím relevantných procesných inštitútov správy daní sa správcovi dane nepodarilo zabezpečiť výsluch uvedenej svedkyne a rovnako bola bezúspešná snaha preveriť deklarované zdaniteľné plnenia v účtovníctve aktuálneho právneho nástupcu dodávateľa žalobcu, ktorý je povinný účtovné doklady za kontrolované zdaňovacie obdobie archivovať, avšak ide o nekontaktnú obchodnú spoločnosť a „miznutého obchodníka“, správny súd úvahu správcu dane k hodnovernosti žalobcom predloženého listinného dôkazu (strana 34 rozhodnutia prvého stupňa), vyhodnotil ako logickú a správnu. Jednoduché tvrdenie bývalej konateľky dodávateľa žalobcu o dodaní predmetných služieb samo osebe nemá vypovedaciu hodnotu a vo vzájomných súvislostiach ostatných kontrolných zistení a nemožnosti ich následnej verifikácie, tento dôkaz nemôže pre žalobcu privodiť priaznivejšie vyhodnotenie vzniku nároku na uplatnený odpočet dane.

17 V tejto súvislosti správny súd zároveň dal do pozornosti, že v zmysle ustanovenia § 58 ods. 4 Notárskeho poriadku notár legalizáciou neosvedčuje pravdivosť skutočností uvádzaných v listine, čo je koniec koncov vo forme upozornenia uvedené priamo v osvedčení o pravosti podpisu zo dňa 19.05.2017, ktoré žalobca predložil na podporu svojich tvrdení. S prihliadnutím na obsah administratívneho spisu a vyhodnotenie zvyšných dôkazov v ich vzájomných súvislostiach nie je namieste, bez preverenia prehlásenia pani D. E., ustáliť jeho pravdivosť, a teda v konečnom dôsledku vierohodnosť tohto listinného dôkazu. Odhliadnuc od skutočnosti, že čestné prehlásenia zo dňa 13.06.2017, poskytnuté pánom P. K., nie sú opatrené notárskym osvedčením pravosti podpisu, možno súhlasiť so závermi daňových orgánov oboch stupňov, že z ich obsahu nevyplýva, že žalobcom deklarované prijaté zdaniteľné plnenia mu boli dodané práve obchodnou spoločnosťou Leo Imperium Group, s.r.o., keďže v týchto sa len vyhlasuje prijatie zdaniteľných plnení (stavebných prác) v roku 2014 P. K. a Obchodnou spoločnosťou ISMONT s.r.o. od žalobcu. Vo vzťahu k splneniu zákonných podmienok na vznik nároku žalobcu ma odpočet dane za ním prijaté zdaniteľné plnenia od dodávateľa Leo Imperium Group, s.r.o. sú uvedené čestné vyhlásenia P. K. bez relevancie. Preto nemožno prisvedčiť žalobnej námietke napádajúcej flagrantné porušenie zásady hodnotenia dôkazov, zásady objektívnej pravdy a zásady zákonnosti tým, že predložené čestné prehlásenie nebolo daňovými orgánmi vyhodnotenú a posudzované ako podklad potrebný pre rozhodnutie o oprávnenosti uplatneného nároku na odpočet dane.

18. V súvislosti s návrhom žalobcu, aby boli v rámci súdneho prieskumu zákonnosti napadnutých rozhodnutí zabezpečené a vykonané výsluchy svedkov D. E. a pána P. K., správny súd s poukazom na viazanosť správneho súdu skutkovým stavom zisteným orgánom verejnej správy (§ 119 a § 135 ods. 1 SSP) uviedol, že pre účely preverenia zákonnosti žalobou napadnutých administratívnych rozhodnutí a zákonnosti postupu predchádzajúceho ich vydaniu, nepovažoval za potrebné doplniť dokazovanie navrhnutým spôsobom (§ 119 SSP), nakoľko vo vzťahu k posúdeniu zákonnosti záverov daňových orgánov ohľadom nesplnenia zákonných podmienok na uplatnený odpočet dane v prípade sporných faktúr (prijatých zdaniteľných plnení) vychádzal zo skutkového stavu zisteného daňovými orgánmi oboch stupňov a k prieskumu zákonnosti postačoval obsah administratívneho spisu. Zároveň správny súd dodal, že pri posudzovaní potreby doplniť dokazovanie v konaní pred správnym súdom je potrebné vychádzať nie len z konkrétnej procesnej situácie vo veci v danom čase, ale predovšetkým z charakteru, potrieb a cieľa správneho súdnictva, t. j. kasačnej kontroly zákonnosti právoplatných rozhodnutí orgánov verejnej správy. Miera kontradiktórnosti v tomto súdnom konaní nie je taká vysoká ako v prípade meritórneho rozhodovania súdov v sporových občianskoprávných konaniach, v ktorých obe strany sporu majú povinnosť dokazovať svoje tvrdenia na preukazovanie svojho nároku alebo účinnej

obrany proti tvrdeniu protistrany. V správnom súdnictve súdy preskúmajú zákonnosť žalobou napadnutých správnych rozhodnutí ako i postupov predchádzajúcich ich vydaniu, kedy je už skutkový stav známy a vyplýva z obsahu administratívneho spisu a dokazovanie sa v konaní pred správnym súdom vykonáva len výnimočne. Pre správny súd je v rámci správneho prieskumu zákonnosti napádaných rozhodnutí orgánov verejnej správy rozhodujúci skutkový stav, ktorý bol zistený v správnom konaní, a teda bol tu v čase vydania preskúmaného správneho rozhodnutia (§ 119 SSP v spojení s § 120 SSP a contrario).

19. Tiež uviedol, že zároveň je potrebné mať na zreteli, že správny súd svojou činnosťou v rámci súdneho prieskumu zákonnosti rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy nenahrádza činnosť orgánov verejnej správy a nezasahuje do ich právomoci rozhodovať o právach a povinnostiach účastníkov administratívnych konaní. Taktiež správny súd v rámci prieskumu zákonnosti napadnutých rozhodnutí orgánov verejnej správy preskúmané administratívne konanie nedopĺňa, ani nenahrádza činnosť správnych orgánov pri vyhodnocovaní skutkového stavu potrebného na rozhodnutie o predmete správneho konania. Rovnako inštitút doplnenia dokazovania správnym súdom podľa § 120 písm. a) SSP nemôže nahrádzať výkon správy daní, v rámci ktorej príslušné daňové orgány preverujú a vyhodnocujú splnenie hmotnoprávnych podmienok zákona o DPH, napr. na priznanie oprávnenosti uplatneného odpočtu dane za kontrolované zdaňovacie obdobie. V prípade, že sa vyskytnú novoobjavené dôkazy, ktoré žalobca nemohol použiť v právoplatne skončenom preskúmanom daňovom konaní, bude na jeho zvážení, či v zákonnej lehote využije podanie mimoriadneho opravného prostriedku na obnovu konania podľa § 75 a nasl. daňového poriadku.

20. Podľa názoru správneho súdu odôvodnenie napadnutého rozhodnutia spĺňa všetky náležitosti podľa daňového poriadku, žalovaný sa vysporiadal s odvolacími námietkami žalobcu dostatočne presvedčivo a zrozumiteľne, rozhodnutie je založené na náležite zistenom skutkovom stave veci, ktorý zodpovedá aj obsahu administratívneho spisu, pričom v daňovom konaní nedošlo k podstatnému porušeniu ustanovení daňového poriadku ani práv a právom chránených záujmov žalobcu, ktoré by mohlo mať za následok nezákonnosť preskúmaného rozhodnutia. Vychádzajúc z vyššie uvedených skutočností a citovaných ustanovení zákonov, správny súd nezistil dôvodnosť žaloby, a preto ju podľa § 190 SSP zamietol.

5. Kasačná sťažnosť a vyjadrenia

21. Proti predmetnému právoplatnému rozsudku Krajského súdu žalobca ako sťažovateľ podal zákonom stanovenou lehotou kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. f) SSP a písm. g) SSP.

22. K nesprávnemu právnemu posúdeniu uvádza : Rozhodnutia a postup žalovaného a správcu dane pred oboma rozhodnutiami boli v rozpore s článkom 46 ods. 1 Ústavy SR v spojení s článkom 1, ods. 1 Ústavy SR, článkom 1, ods. 2 Ústavy SR, článkom 2, ods. 2, článkom 2, ods. 3 Ústavy SR, článkom 19 ods. 2 Ústavy SR, článkom 8 ods. 1 Európskeho dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd, článkom 20 ods. 1 Ústavy SR, § 3 ods. 1, § 3 ods. 2, § 3 ods. 3, § 3 ods. 9, § 24 ods. 2, § 24 ods. 4 daňového poriadku.

23. Rozhodnutie žalovaného je formalistické, nezákonné, nezrozumiteľné, nepreskúmateľné a zmätočné pre nedostatok dôvodov. Žalovaný vychádzal pri rozhodovaní z nedostatočne zisteného skutkového stavu veci a nesprávne právne vec posúdil. V rozhodnutí žalovaného zároveň absentuje dostatočné odôvodnenie a vysporiadanie sa so základnými námietkami, ktoré sú pre rozhodnutie v tejto veci relevantné.

24. Sťažovateľ s rozhodnutím žalovaného nesúhlasil z nasledovných dôvodov:

- rozhodnutie vychádzalo z nesprávneho právného posúdenia veci,
- rozhodnutie je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov,
- zistenie skutkového stavu žalovaným bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci,
- skutkový stav, ktorý vzal žalovaný za základ napadnutého rozhodnutia alebo opatrenia, je v rozpore s administratívnymi spismi alebo v nich nemá oporu,

- došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred žalovaným, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej.

25. Správny súd o veci rozhodol formalisticky a nevysporiadal sa dostatočným spôsobom s námietkami sťažovateľa.

26. Žalobca na základe živnostenského oprávnenia, číslo živnostenského registra: 207-7475, vydanom Okresným úradom Trnava, vykonáva prevažne maliarske a natieračské práce, stierkovanie, sprostredkovanie dodávky stavebných prác. Žalobca podal za zdaňovacie obdobie 4. štvrťrok 2014 riadne daňové priznanie dňa 26.01.2015, v ktorom vykázal vlastnú daňovú povinnosť vo výške 1 248,06 EUR. Daňový úrad Trnava ako správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu za zdaňovacie obdobie 4. štvrťrok 2014, pričom kontrola bola začatá podľa 46 ods. 1 daňového poriadku dňom určeným v oznámení o vykonaní daňovej kontroly na zaistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti č. 100248497/2017 zo dňa 09.02.2017, t. j. 10.03.2017.

27. Správca dane v rámci vykonanej kontroly spochybnil odpočítanie dane od dodávateľa Leo Imperium Group, s.r.o., so sídlom Vrbovská cesta 86/2609, 921 01 Piešťany (adresa sídla do 06. 11.2014), neskôr so sídlom Ratnovce 125. 922 31 Ratnovce (adresa sídla od 07.11.2014 do 08.03.2016). Podľa kontroly správca dane zistil, že žalobca si v kontrolovanom zdaňovacom období uplatnil odpočítanie dane zo sporných faktúr vystavených spoločnosťou Leo Imperium Group, s.r.o., ktorých predmetom boli omietkarské, maliarske a iné pomocné práce vykonané, na rôznych stavbách odberateľov žalobcu. Žalobca nevykonal predmetné práce sám, ale mali byť vykonané subdodávateľsky, a to spoločnosťou Leo Imperium Group, s.r.o.

28. V rámci kontroly predložil žalobca správcovi dane faktúry a príjmové pokladničné doklady od spoločnosti Leo Imperium Group, s.r.o., elektronicky knihu evidencie DPH za kontrolované zdaňovacie obdobie a objednávky od P. K., Starohájska 6641/6, 917 01 Trnava a Zmluvu o obchodnej spolupráci č. 08/2014 so spoločnosťou Malco Invest s.r.o., so sídlom Juraja Slotta 6467/16, 917 01 Trnava. Žalobca správcovi dane predložil čestné prehlásenie Ivana Slíža zo dňa 13.06.2017 a spoločnosti ISMONT s.r.o. (v mene ktorej koná P. K.) zo dňa 13.06.2017, v ktorých sa uvádza, že boli vykonané stavebné práce za rok 2014 v zmysle priloženého zoznamu. Žalobca taktiež predložil čestné prehlásenie zaniknutej spoločnosti Leo Imperium Group, s.r.o. zastúpenej D. E., konateľkou, v ktorom je prehlásené, že služby v zmysle sporných faktúr boli dodané žalobcovi. Správca dane zistil, že spoločnosť Leo Imperium Group, s.r.o. je nekontaktná, zásielky sa vracajú s poznámkou „adresát neznámy“. Konateľka D. E. A. „bezdomovkyňa“, trvalé bydlisko má vedené na obci Ratnovce, kde sa však nezdržiava, viaceré pokusy o jej predvolanie i predvedenie boli neúspešné.

29. Správca dane vydal Rozhodnutie 1. Žalovaný vydal Rozhodnutie 2. Rozhodnutie 1, Rozhodnutie 2 a Rozsudok sú nezákonné a vecne nesprávne.

30. Daňové konanie sa opiera o zásadu materiálnej pravdy. Zásada materiálnej pravdy vyjadruje predpoklad, že daňový orgán úplne a presne zistí skutkový stav veci a jeho rozhodnutie bude vychádzať z takto zisteného stavu. V záujme spoľahlivého zistenia skutkového stavu veci je daňový orgán povinný obstarat' si potrebné podklady. Je povinnosťou daňového orgánu, aby zistil všetky skutočnosti dôležité pre správne rozhodnutie, a tak doplnil podklad pre rozhodovanie do tej miery, aby bol spoľahlivým základom pre jeho rozhodovanie.

31. Daňové konanie sa vyznačuje tiež zásadou aktívnej súčinnosti správcu dane s daňovým subjektom a zásadou zákonnosti. Podstatou zásady zákonnosti (legality) je rozhodovanie v súlade s platnými právnymi predpismi pri rešpektovaní práv, právom chránených záujmov a povinností subjektov daňového konania, ako aj ostatných osôb zúčastnených na daňovom konaní.

32. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu,

daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane, alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu. Správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo (§ 3 ods. 3 daňového poriadku). Pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane (§ 3 ods. 6 daňového poriadku).

33. Žalobca predložil správcovi dane faktúry a príjmové pokladničné doklady od spoločnosti Leo Imperium Group, s.r.o., taktiež aj čestné prehlásenie Ivana Slíža zo dňa 13.06.2017 a spoločnosti ISMONT s.r.o. (v mene ktorej koná P. K.) zo dňa 13.06.2017, v ktorých sa uvádza, že boli vykonané stavebné práce za rok 2014 v zmysle priloženého zoznamu; a čestné prehlásenie zaniknutej spoločnosti Leo Imperium Group, s.r.o. zastúpenej D. E., konateľkou, v ktorom je prehlásené, že služby v zmysle sporných faktúr boli dodané žalobcovi, čím podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku preukázal skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach a skutočnosti na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly. Žalobca si s ohľadom na uvedené splnil svoju zákonnú povinnosť voči daňovému orgánu.

34. Žalobca v priebehu daňovej kontroly predložil notárky overené čestné prehlásenie, ktoré detailne potvrdzuje uskutočnenie dodávky. Podľa žalobcu je notársky overené čestné prehlásenie listinným dôkazom, na ktorý správca dane musí prihliadať. Osvedčenie pravosti podpisu (legalizácia) notárom podľa § 56 ods. 1 písm. b) zákona č. 323/1992 Zb. o notároch a notárskej činnosti (Notársky poriadok) v znení neskorších predpisov (ďalej len „notársky poriadok“) je notársky úkon, legalizáciou notár alebo ním poverený zamestnanec osvedčuje, že osoba, ktorej podpis má byť osvedčený v jeho prítomnosti, listinu vlastnoručne podpísala alebo podpis na listine uznala pred ním za vlastný. Osvedčenie pravosti podpisu sa vyznačuje na listine vo forme osvedčovacej doložky, ktorá je verejnou listinou (podľa § 3 ods. 4 notárskeho poriadku). S ohľadom na uvedené žalobca považuje neuznanie notársky overeného čestného prehlásenia ako dôkazného prostriedku za porušenie zásady posudzovania dôkazov, zásady objektívnej pravdy a zásady zákonnosti.

35. Žalovaný a správca dane použili neprímerane reštriktívny výklad § 24 ods. 4 daňového poriadku, keď na vyššie uvedené dôkazy neprihliadali.

36. Žalobca poukazuje na to, že vykonaným dokazovaním bolo dodanie služieb žalobcovi jednotlivými dodávateľmi jednoznačne preukázané. Za účelom preukázania vyššie uvedeného navrhol žalobca v súdnom konaní pred krajským súdom vykonanie nasledovných dôkazov: výsluch svedka D. E., 922 31 Ratnovce 125, výsluch svedka P. K., Starohájska 6, 917 01 Trnava. Je povinnosťou žalovaného a správcu dane zistiť všetky skutočnosti dôležité pre správne rozhodnutie ako aj podklady s tým súvisiace. Žalobca takúto povinnosť nemá, z jeho procesného postavenia vyplýva povinnosť vzťahujúca sa len k jeho osobe preukazovať skutočnosti uvedené v § 24 daňového poriadku, ktoré si voči daňovému orgánu splnil. Žalobca má za to, že pod dôkaznú povinnosť daňovníka nemožno zahrnúť vykonanie procesných úkonov, ku ktorým daňovník nemá oprávnenie a ktorými sa súčasne sleduje nestranné overenie hodnovernosti - pravosti a pravdivosti dokladov a listín, ktorými daňovník preukazuje uplatňovaný nárok. Žalobca nesúhlasí so závermi žalovaného ani správcu dane o tom, že k uskutočneniu predmetných zdaniteľných plnení nedošlo, nakoľko dodávatelia žalobcu mali predmetné obchodné prípady riadne zaúčtované a uskutočnenie obchodu riadne potvrdili.

37.

Vo vzťahu k posúdeniu miery zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom vyplývajúcim z § 24 ods. 1 daňového poriadku má žalobca za to, že z vykonaného dokazovania vplyvne preukázateľnosť realizácie. Žalobca v súvislosti s otázkou dôkazného bremena v daňovom konaní poukazuje na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, a to rozsudok sp. zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15.

marca 2011, v ktorom vyslovil, že skutočnosti uvedené v § 49 ods. 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty tvoria dôkazné bremeno daňového subjektu. Zároveň žalobca konštatuje, že z uvedených ustanovení zákona č. 222/2004 Z.z. nemožno vyvodit' dôkazné bremeno na právne vzťahy týkajúce sa dodávateľa a dodávateľových subdodávateľov. V tejto súvislosti žalobca poukazuje aj na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie v spojených prípadoch C-354/03 Optigen, C-355/03 Fulcrum Electronics a C-484/03 Bond House. Žalobca je názoru, že ak daňový subjekt preukázal existenciu materiálneho plnenia, a to vyššie uvedenými faktúrami, príjmovými pokladničnými dokladmi, čestnými prehláseniami, návrhmi na výsluchy svedkov, tak vyčerpal vlastné dôkazné bremeno. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u dodávateľa a jeho subdodávateľov znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správca dane. Taktiež žalobca poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/108/2009, v zmysle ktorého povinnosť daňového subjektu preukázat' tvrdené skutočnosti nezabavuje správcu dane zákonnej povinnosti zistiť skutočný stav a pri svojom rozhodovaní vychádzať z objektívnych a spoľahlivých zistení. Žalobca poukazuje aj na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 5Afs/131/2004 (dňa 25. marca 2005, v ktorom súd konštatoval, že nemožno ponímať dôkazné bremeno daňového subjektu extenzívne a rozširovať ho na preukázanie všetkých resp. akýchkoľvek skutočností, teda i tých, ohľadne ktorých takáto povinnosť sŕha úplne iný subjekt. Na preukázanie opaku - v dôsledku skutočností, ktoré nastali u odberateľa znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správca dane. Žalobca má za to, že v danom prípade správca dane neunesol dôkazné bremeno a preto je nútený znášať dôkaznú núdzu. Žalobca dáva do pozornosti tiež rozsudok Súdneho dvora Európskej únie (tretia komora) z 21. júna 2012 vo veci Mahagében Kft proti Nemzeti Adóés Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó F? igazgatósága (C-80/11) a Péter Dávid proti Nemzeti Adóés Vámhivatal Észak-alf Idi Regionális Adó Figazgatósága (C-142/11), v ktorom súd vyslovil, že čl. 167, čl. 168 písm. a/, čl. 178 písm. a/, čl. 220 ods. 1 a čl. 226 smernice Rady 2006/112 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa majú vykladať v tom zmysle že bránia vnútroštátnej praxi, v zmysle ktorej daňový orgán zamietne zdaniteľnej osobe právo odpočítať hodnotu splatnej alebo zaplatenej dane za služby, ktoré jej boli poskytnuté, z hodnoty dane z pridanej hodnoty z dôvodu, že osoba, ktorá vystavila faktúru vzťahujúcu sa na tieto služby alebo jeden z jej poskytovateľov, sa dopustila nezákonnosti.

38. Žalobca sa nestotožňuje úplne s právnym názorom Najvyššieho súdu SR, že dôkazné bremeno žalobcu je vyčerpané len vtedy, ak by daňový subjekt disponoval faktúrou s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny u dodaných služieb a tovarov od určitého dodávateľa. K tomu žalobca opätovne uvádza svoj názor, že ak žalobca v tomto prípade preukázal existenciu materiálneho plnenia, a to vyššie uvedenými faktúrami, príjmovými pokladničnými dokladmi, čestnými prehláseniami, návrhmi na výsluchy svedkov, tak vyčerpal vlastné dôkazné bremeno. Opačný prístup by bol neprimeraným formalizmom. V tejto súvislosti možno poukázať na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie v spojených prípadoch C-354/03 (Optigen), C-355/03 (Fulcrum Electronics) a C-484/03 (Bond House), kde súdny dvor vyslovil, že nárok na odpočet nemôže byť dotknutý skutočnosťou, že v reťazci dodávok je iná prechádzajúca alebo následná transakcia zaťažená daňovým podvodom, o ktorom platca nevie alebo nemôže vedieť.

39. Žalobca ďalej uvádza, že právo na odpočítanie DPH, ktorej podlieha nadobudnutie tovaru a služieb na vstupe, tak predpokladá, že výdavky vynaložené na ich nadobudnutie patria k podstatným prvkom tvoriacim cenu zdaniteľných plnení na výstupe, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie. V súvislosti s týmto tvrdením žalobca poukazuje na rozsudky Európskeho súdneho dvora Midland Bank, bod 30, Abbey National, bod 28, ako aj Cibo Participations C-16/00, Zb. s I-6663, bod 31. Žalobca dodáva, že právo na dopočet je napriek tomu dostupné v prospech zdaniteľnej osoby, dokonca pri absencii priamej súvislosti medzi osobitným plnením na vstupe a jedným alebo viacerými plneniami na výstupe zakladajúcimi právo na odpočet, ak náklady na predmetné služby tvoria súčasť celkových nákladov zdaniteľnej osoby a sú ako také podstatnými prvkami tvoriacimi cenu tovarov alebo služieb, ktoré poskytuje. Takéto náklady priamo a bezprostredne súvisia s celkovou hospodárskou činnosťou zdaniteľnej osoby. Taktiež žalobca dáva do pozornosti rozsudky Európskeho dvora Midland Bank, body 23 a 31, ako aj Kretztechnik, bod 36, rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/14/2012, 5Sžf/22/2009 a 3Sžf/1/2010, v ktorých je vyjadrené, že v zásade nie je možné

spravodlivo žiadať aby daňové subjekty sledovali a kontrolovali výrobné procesy a obstarávacie procesy tovarov u iných subjektov pred dodaním tovaru, a to najmä z dôvodu, že zákon nedáva právne prostriedky daňovníkovi na sledovanie týchto procesov u svojich dodávateľov.

40. Konanie správcu dane je tak zmätočné, keď v obdobných prípadoch používa rozdielny výklad právnych predpisov ako aj rôzny prístup k hodnoteniu dôkazov v obdobných prípadoch. Žalobca má za to, že pri vydávaní rozhodnutia správcu dane boli porušené všetky procesné postupy a zásady daňového konania. Žalobca namieta nezákonnosť napadnutého Rozhodnutia 2 ako aj postupu predchádzajúcemu jeho vydaniu, spočívajúcu v tom, že správca dane ale aj žalovaný nedostatočne zistili skutkový stav veci, presunuli rozsah dôkazného bremena z dodávateľských spoločností na žalobcu a znemožnili mu zúčastniť sa ústneho pojednávania so svedkami a klásť im otázky. Správca dane počas výkonu daňovej kontroly neprihliadal na žalobcom predložené listinné dôkazy, nevypočul svedkov a rozhodnutie vydal len na základe subjektívnej a nesprávnej úvahy. Žalobca má za to, že správca dane vo svojom rozhodnutí nedostatočne odôvodnil svoje rozhodnutie, dôsledkom čoho je nepreskúmateľnosť a nezákonnosť rozhodnutia. Rozhodnutie 1, Rozhodnutie 2 ako aj Rozsudok vychádzajú z nedostatočne zisteného skutkového stavu, nevychádzajú zo správneho právneho posúdenia veci a sú nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov, keď v odôvodnení rozhodnutí sa žalovaný, správca dane ani správny súd nevysporiadali s podstatnými relevantnými skutkovými a právnymi tvrdeniami žalobcu.

41. Správny súd sa nevysporiadal uspokojivo so žalobou. Nepochybniteľným právom žalobcu je „dostať“ rozhodnutie, ktoré bude dostatočným spôsobom odôvodnené v nadväznosti na konkrétne zistené skutočnosti, údaje, aby bolo zrejmé, v rámci akých „mantinelov“ sa pri svojom rozhodovaní daňový orgán pohyboval, ktoré skutočnosti zohľadnil. Daňový orgán musí v odôvodnení rozhodnutia uviesť rozhodné skutočnosti a aké úvahy ho viedli k vydaniu rozhodnutia. Znamená to, že ak rozhodnutie takéto skutočnosti neobsahuje, je daný dôvod, aby súd žalobou napadnuté rozhodnutie ako nepreskúmateľné zrušil pre nedostatok dôvodov.

42. Žalovaný si nesplnil svoju procesnú povinnosť ex offio odstrániť vecnú a procesnú nesprávnosť prvostupňového rozhodnutia spočívajúceho v nesprávnom posúdení merita veci, čo nebolo odstránené ani postupom správneho súdu. Žalovaný ako aj správny súd predmetné rozhodnutia vydali na základe neúplného a nepresného zistenia skutočného stavu veci, bez toho, aby boli vykonané všetky šetrenia a vykonanie dôkazov, bolo potrebné na objasnenie rozhodujúcich okolností pre posúdenie veci.

43. Vadou, ktorá má za následok následnú nepreskúmateľnosť rozhodnutia, tiež je, ak v rozhodnutí nie je náležite vecne opísaný skutok, ktorý bol dôvodom pre vydanie rozhodnutia s uvedením dôkazov a ich hodnotením, ktoré boli podkladom pre vydanie rozhodnutia. (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo 17.12.2009, sp. zn. 8Sžo 12/2009)

44. Vzhľadom na uvedené skutočnosti a právne posúdenie sťažovateľ navrhuje, aby kasačný súd rozsudok Krajského stádu v Trnave č. k. 20S/67/2018-60 zo dňa 11.09.2019 zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie alebo alternatívne, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/67/2018-60 zo dňa 11.09.2019 zmenil tak, že rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 100677559/2018 zo dňa 06.04.2018 z r u u j e a v r a c i a vec žalovanému na ďalšie konanie.

45. Ku kasačnej sťažnosti podal žalovaný písomné vyjadrenie. Žalovaný považoval námietky žalobcu za nedôvodné a v rozpore s právnym a skutkovým stavom. Navrhol, aby kasačný súd podľa § 461 Správneho súdneho poriadku kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol.

6. Konanie pred kasačným súdom

46. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len "najvyšší súd") ako súd kasačný [§ 438 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len "S. s. p.")], po zistení, že kasačnú sťažnosť podal

včas účastník konania zastúpený v súlade s ustanovením § 449 ods. 1 S. s. p., bez nariadenia pojednávania (§ 455 S. s. p.) preskúmal rozsudok krajského súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 453 ods. 1 S. s. p.) a jednomyseľne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná. Deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli a na internetovej stránke najvyššieho súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 08.12.2020 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S. s. p.).

47. Podľa § 1 ods. 1 daňového poriadku tento zákon upravuje správu daní, práva a povinnosti daňových subjektov a iných osôb, ktoré im vzniknú v súvislosti so správou daní.

48. Podľa § 3 ods. 1 daňového poriadku pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

49. Podľa § 3 ods. 2 daňového poriadku správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

50. 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.

51. Podľa § 3 ods. 6 daňového poriadku, pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.

52. Podľa § 24 ods. 1 písm. a) až c) 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.

53. 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.

54. 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.

55. 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.

56. Podľa § 44 ods. 1 daňového poriadku daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

57. Podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.

58. Podľa § 2 ods. 1 písm. b) zákona o DPH predmetom dane je poskytnutie služby (ďalej len „dodanie služby“) za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

59. Podľa § 9 ods. 1 zákona o DPH dodaním služby je každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru podľa § 8.

60. Podľa § 19 ods. 1 prvej a druhej vety zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník.

61. Podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

62. 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.

63. 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.

64. 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.

65. Podľa § 71 ods. 1 zákona o DPH na účely tohto zákona

a) faktúrou je každý doklad alebo oznámenie, ktoré je vyhotovené v listinnej forme alebo elektronickej forme podľa tohto zákona alebo zákona platného v inom členskom štáte upravujúceho vyhotovenie faktúry,

b) elektronickej faktúrou je faktúra, ktorá obsahuje údaje podľa § 74 a je vydaná a prijatá v akomkoľvek elektronickej formáte; elektronickej faktúru možno vydať len so súhlasom príjemcu tovaru alebo služby,

c) vierohodnosťou pôvodu faktúry sa rozumie potvrdenie totožnosti dodávateľa tovaru alebo služby alebo osoby, ktorá v mene dodávateľa vyhotovila faktúru,

d) neporušenosťou obsahu faktúry sa rozumie zachovanie obsahu faktúry,

e) elektronickej výmenou údajov sa rozumie prenos údajov elektronickej formou z počítača do počítača s využitím schválenej normy štruktúry odkazu elektronickej výmeny.

66. Podľa § 74 ods. 1 zákona o DPH faktúra vyhotovená osobou podľa § 72 musí obsahovať

a) meno a priezvisko zdaniteľnej osoby alebo názov zdaniteľnej osoby, adresu jej sídla, miesta podnikania, prevádzkarne, bydliska alebo adresu miesta, kde sa obvykle zdržiava, a jej identifikačné číslo pre daň, pod ktorým tovar alebo službu dodala,

b) meno a priezvisko príjemcu tovaru alebo služby alebo názov príjemcu tovaru alebo služby, adresu jeho sídla, miesta podnikania, prevádzkarne, bydliska alebo adresu miesta, kde sa obvykle zdržiava, a jeho identifikačné číslo pre daň, pod ktorým mu bol dodaný tovar alebo pod ktorým mu bola dodaná služba,

- c) poradové číslo faktúry,
- d) dátum, keď bol tovar alebo služba dodaná, alebo dátum, keď bola platba prijatá, ak tento dátum možno určiť a ak sa odlišuje od dátumu vyhotovenia faktúry,
- e) dátum vyhotovenia faktúry,
- f) množstvo a druh dodaného tovaru alebo rozsah a druh dodanej služby,
- g) základ dane pre každú sadzbu dane, jednotkovú cenu bez dane a zľavy a rabaty, ak nie sú obsiahnuté v jednotkovej cene,
- h) uplatnenú sadzbu dane alebo oslobodenie od dane; pri oslobodení od dane sa uvedie odkaz na ustanovenie tohto zákona alebo smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v platnom znení alebo slovná informácia „dodanie je oslobodené od dane“,
- i) výšku dane spolu v eurách, ktorá sa má zaplatiť, okrem výšky dane uplatnenej podľa osobitnej úpravy v § 66,
- j) slovnú informáciu „vyhotovenie faktúry odberateľom“, ak odberateľ, ktorý je príjemcom tovaru alebo služby, vyhotovuje faktúru podľa § 72 ods. 4,
- k) slovnú informáciu „prenesenie daňovej povinnosti“, ak osobou povinnou platiť daň je príjemca tovaru alebo služby,
- l) údaje o dodanom novom dopravnom prostriedku podľa § 11 ods. 12,
- m) slovnú informáciu „úprava zdaňovania prirážky - cestovné kancelárie“, ak sa uplatní osobitná úprava podľa § 65,
- n) slovnú informáciu „úprava zdaňovania prirážky - použitý tovar“, „úprava zdaňovania prirážky - umelecké diela“ alebo „úprava zdaňovania prirážky - zberateľské predmety a starožitnosti“, a to v závislosti od tovaru, pri ktorom sa uplatní osobitná úprava podľa § 66.

67. Podľa § 6 ods. 1 a ods. 2 zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o účtovníctve“) účtovná jednotka je povinná doložiť účtovné prípady účtovnými dokladmi. Účtovanie účtovných prípadov v účtovných knihách vykoná účtovná jednotka účtovným zápisom iba na základe účtovných dokladov.

68. Podľa § 7 ods. 1 zákona o účtovníctve účtovná jednotka je povinná účtovať tak, aby účtovná závierka poskytovala verný a pravdivý obraz o skutočnostiach, ktoré sú predmetom účtovníctva, a o finančnej situácii účtovnej jednotky.

69. Podľa § 56 ods. 1 Notárskeho poriadku na žiadosť účastníka notár osvedčuje skutočnosti, ktoré by mohli byť podkladom pre uplatnenie práv, alebo ktorými by mohli byť spôsobené právne následky. Vydáva najmä osvedčenia

- a) o správnosti odpisu alebo fotokópie (ďalej len „odpis“) listiny (vidimácia),
- b) o pravosti podpisu na listine (legalizácia),
- c) o tom, že bola predložená listina a kedy sa tak stalo,
- d) o protestácii zmeniek,
- e) o priebehu valných zhromaždení a zasadaní právnických osôb,
- f) o tom, že je niekto nažive,
- g) o vyhlásení o vydržaní,
- h) o splnení podmienok ustanovených osobitným predpisom,
- i) o iných skutočnostiach.

70. Podľa § 58 ods. 1 Notárskeho poriadku legalizáciou notár alebo ním poverený zamestnanec osvedčuje, že osoba, ktorej podpis má byť osvedčený v jeho prítomnosti, listinu vlastnoručne podpísal alebo podpis na listine uznala pred ním za vlastný. Pre zistenie totožnosti tejto osoby platí § 48.

71. Podľa § 58 ods. 4 Notárskeho poriadku notár legalizáciou neosvedčuje pravdivosť skutočností uvádzaných v listine.

72. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Trnave pod sp. zn. 20S/67/2018 - 60 zo dňa 11. septembra 2019, ktorým tento podľa § 190 Zákona č. 162/2015 Z.z. (SSP) zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal preskúmania a následne zrušenia rozhodnutia žalovaného č.100677559/2018 zo dňa 06.04.2018, ktorým Finančné riaditeľstvo SR podľa ustanovenia § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdilo rozhodnutie Daňového úradu Trnava č. 1002201816/2017 zo dňa 17. 10.2017. Týmto rozhodnutím Daňový úrad Trnava podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok 2014 v sume 31.608,05 Eur. Podkladom na prijatie záverov o výške dodatočne určeného rozdielu dane boli výsledky daňovej kontroly vykonanej u žalobcu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti uplatneného žalobcom za predmetné zdaňovacie obdobie. Závery daňovej kontroly správca dane zaznamenal v protokole o výsledku daňovej kontroly č. 1001694316/2017 zo dňa 04.08.2017, ktorý bol spolu s výzvou č. 101696775/2017 zo dňa 04.08.2017 na vyjadrenie sa k jeho záverom doručený žalobcovi dňa 23.08.2017, kedy sa v zmysle § 46 ods. 9 písm. a/ Daňového poriadku ukončila daňová kontrola. Ako dôvod dorubenia daňovej povinnosti bolo neuznanie žalobcom uplatneného odpočítania dane z dodávateľských faktúr špecifikovaných v napadnutých rozhodnutiach oboch stupňov (celkovo 43 faktúr za kontrolované zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok 2014) vystavených dodávateľom žalobcu - obchodnou spoločnosťou LEO Imperium Group,s.r.o., Ratnovce 125, za vykonanie / dodanie stavebných prác v celkovej hodnote 189.648,32 Eur, z toho základ dane vo výške 158.040,27 Eur.

73. Kasačný súd najskôr považuje za potrebné uviesť, že krajský súd podrobne opísal skutkový stav veci, rovnako ako aj prvostupňový aj odvolací správny orgán a tak skutkový stav kasačný súd nebude opakovať a v plnom rozsahu na tieto časti preskúmaného rozsudku poukazuje, aby zbytočne neopakoval detaily skutkového stavu zistené zo strany krajského súdu a orgánov verejnej správy. Žalobca namieta, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces (§ 440 ods. 1 pís.f SSP) z dôvodu že boli porušené jeho procesné práva pred správnym súdom tým, že rozsudok je nepreskúmateľný pre nedostatok dôvodov a nevypočutie navrhnutých svedkov v rámci konania pred správnym súdom a nesprávne právne posúdenie veci (§ 440 ods. 1 pís. g) SSP) z dôvodu reštriktívneho výkladu ust. § 24 ods. 4 Daňového poriadku.

74. K jednotlivým kasačným námietkam žalobcu kasačný udáva nasledovné :

Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane dokazovanie vykonáva, teda vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. 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, aké 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.

75. 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, nakoľko daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Je na správcovi dane vykonávajúcim dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní.

76. V tomto prípade je potrebné poukázať aj na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010, v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva „...dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi, primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane dôkazného subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojím 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...“

77. Podobný právny názor vyplýva aj z rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8SŽf/19/2015 zo dňa 23.02.2017, podľa ktorého „...Najvyšší súd Slovenskej republiky zdôrazňuje, že dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt. Preukázanie dodávok tovaru a služieb len faktúrami nie je podľa súdu postačujúce. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočne reálne plnenie. To, že určitý doklad má náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu...“

78. Podľa názoru kasačného súdu je nutné si uvedomiť postavenie správcu dane v daňovom konaní, ktorý nie je protistranou daňového subjektu, ale je príslušným správnym orgánom, ktorý vedie dokazovanie, dôkazy vykonáva a procesom voľného hodnotenia dôkazov ustalať zistený skutkový stav. Pri tomto postupe musí zachovávať práva daňového subjektu, rešpektovať zásadu spolupráce a ostatné zásady správy daní. Naopak, daňový subjekt je v pozícii účastníka daňového konania, ktorý je povinný preukazovať v zmysle § 24 ods. 1 daňového poriadku a) skutočností, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočností, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov; b) skutočností, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcou dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania; c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť. Touto skutočnosťou je aj realnosť dodania tovaru alebo služby platiteľom, ktorý faktúru ako dodávateľ vystavil. Pokiaľ sťažovateľ tvrdí, že dodanie tovaru bolo realizované konkrétnymi dodávateľmi, zaťažuje ho dôkazné bremeno vo vzťahu k tomuto tvrdeniu; pri jeho neunesení zostáva iba nepreukázaným tvrdením.

79. Kasačný súd ďalej uvádza, že odpočítanie dane nenastáva „ex lege“, ale je právom platiteľa dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou preukázania zákonných podmienok na jeho uplatnenie. Zákon č. 222/2004 Z.z. vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnej, ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenia. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že v nej uvedené údaje odrážajú reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nemusí byť dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu (rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp.zn. 8SŽf/26/2014).

80. Daňový doklad je z hľadiska nároku na odpočítanie DPH nepochybne dôkazným prostriedkom, ktorý podporuje tvrdenie daňového subjektu, že tento dodávateľ mu naozaj tovar, resp. službu, dodal. Je však použiteľný len vtedy, ak je nepochybné, že v ňom uvedené údaje odrážajú skutočnosť.

81. Správca dane svojimi zisteniami dôvodne spochybnil, že zdaniteľné plnenia boli realizované tak, ako to je uvedené na predložených faktúrach. Správca dane má právo preveriť podrobne skutkový stav deklarovaneho plnenia ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. V prípade, že považuje tieto tvrdenia za nepreukázané, vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov, avšak nemá povinnosť platiteľa zaviazat', akým konkrétnym spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť svojich tvrdení. Týmto spôsobom dochádza k preneseniu dôkazného bremena na daňový subjekt. Bolo preto na sťažovateľovi, aby predložil také doklady, ktoré by hodnoverne potvrdili, že predmetné obchody sa uskutočnili tak, ako boli deklarované, čo sa v prejednávacom prípade nestalo.

82. Kasačný súd považuje námietky žalobcu za nedôvodné. Kasačné námietky kopírujú žalobné námietky žalobcu uvedené v žalobe s ktorými sa v celom rozsahu vysporiadal správny súd. V danom

prípade žalobca nepredložil žiadne dôkazy o tom, že stavebné práce uvedené na sporných faktúrach boli skutočne vykonané deklarovaným dodávateľom. Napriek formálnemu potvrdeniu dodania fakturovaných prác, ostatné zistené skutočnosti spochybnili pravdivosť a vierohodnosť sporných faktúr. Žalobcovi chýbali základné znalosti o priebehu zdaniteľných obchodov, ktoré by mal ako ich priamy účastník mať. Nevedel bližšie opísať priebeh zdaniteľných obchodov, kde presne boli práce vykonávané, nevedel uviesť, kto reálne práce vykonal a nedisponoval žiadnymi dokladmi a dokumentami preukazujúcimi samotný výkon prác, napríklad špecifikáciu konkrétnych prác podľa jednotlivých sporných faktúr, menný zoznam pracovníkov, ktoré práce vykonal a ktorými mal platiť za prácu v hotovosti a tiež nevedel povedať komu vlastne platil za prácu a akým spôsobom bola stanovená výška odmeny za jednotlivé činnosti. Vo vzťahu k namietanému neprimeranému prenosu dôkazného bremena na žalobcu kasačný súd odkazuje na dostatočné zdôvodnenie tejto námietky v rozsudku správneho súdu a to konkrétne na bod 70 až 72 rozsudku.

83. Rovnako kasačný súd odkazuje aj na vyhodnotenie námietok vo vzťahu k predloženým notársky osvedčovaným čestným prehlásením vo vzťahu k pani D. E. a pána P. K., a to na bod 78 až 82 odôvodnenia rozsudku krajského súdu a k uvedenému ešte poukazuje aj na to, že správne tieto predložené čestné prehlásenia vyhodnotil jednak žalovaný a jednak aj správny súd, že tieto samé o sebe nepreukazujú dodanie predmetných služieb žalobcovi spôsobom deklarovaným na sporných faktúrach. Rovnako sa kasačný súd v plnom rozsahu stotožňuje s odôvodnením námietky vo vzťahu k nevykonaniu výsluchu svedkov pred správnym súdom D. E. a P. K. v bode 83 až 85 odôvodnenia rozsudku.

84. Aplikácia v kasačnej sťažnosti sťažovateľom citovaného rozhodnutia vo veci sp. zn. 3 Sžf/1/2011 sa tak viac menej obmedzuje na formálne požiadavky na predkladané doklady, v zmysle aktuálnej konštantnej judikatúry však od celkovej dôkaznej situácie závisí, či na preukázanie práva na odpočet dane je potrebné vykonať ďalšie dokazovanie. Keďže v predmetnom prípade nebolo možné z objektívnych dôvodov zabezpečiť výsluch svedkyne D. E. nakoľko išlo o bezdomovkyňu, rovnako z čestného prehlásenia P. K. nevyplýva žalobcom deklarované plnenie od spoločnosti Leo Imperium Group, s.r.o., kasačný súd považoval postup a aj rozhodnutia orgánov verejnej správy rovnako ako správny súd za rozhodnutia vydané v súlade so zákonom. Okrem toho kasačný súd poukazuje aj na rozsudok NS SR sp. zn. 6 Sžfk/45/2017 a z neho na body 75, 78 a 79 : „, V tomto prípade kasačný súd sa stotožňuje s právnym názorom sťažovateľa, že ust. § 25 daňového poriadku je formulované ako „povinnosť každej osoby vypovedať ako svedok“ a nie ako „povinnosť správcu dane vypočítať každú osobu ako svedka“. Vypočutie svedka je len jedným z viacerých procesných inštitútov za účelom zistenia skutočností relevantných pre správne určenie dane. Podľa názoru kasačného súdu nie je možné celé dokazovanie v daňovom konaní oprieť len o svedeckú výpoveď, resp. tvrdiť, že jej nezrealizovaním došlo k porušeniu zákona, či porušeniu práv účastníka konania. Daňový subjekt v daňovom konaní mal celý rad zákonných možností, ktorými mohol svoj nárok na odpočet dane preukázať. V tomto prípade je potrebné poukázať najmä na vyššie citované ust. § 24 ods. 1 daňového poriadku, ktoré zaťažuje žalobcu, ktorý má preukázať skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane. Žalobca ako daňový subjekt vo veci má uniesť dôkazné bremeno a predložiť správcovi dane doklady splňujúce požiadavky stanovené zákonom. To znamená, že pokiaľ si žalobca uplatnil nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný sám preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené. Kasačný súd konštatuje, že samotné preukázanie dodávok tovaru založené na svedeckej výpovedi nemožno považovať za dôkaz, na základe ktorého si môže daňový subjekt uplatniť odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH.“

85. Vo vzťahu k poukazu žalobcu na to, že daňové orgány prenášali na žalobcu dôkazné bremeno preukazovania skutočností týkajúcich sa iných daňových subjektov, v tomto smere kasačný súd poukazuje na to, že judikatúra kasačného súdu zaoberajúca sa dôkazným bremenom v daňovom konaní, osobitne pokiaľ ide o preukazovanie uskutočnenia zdaniteľného plnenia je rozsiahla a prešla istým vývojom, ale v posledných rokoch sa jasne ustálila vo vyššie uvedených intenciách, teda , že nepostačuje predložiť faktúru či dodacie listy, ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o reálnosti takéhoto zdaniteľného obchodu a vyzve daňový subjekt na

predloženie ďalších dôkazov. Kasačný súd po preskúmaní napadnutého rozsudku uvádza, že Krajský súd v Trnave vo veci rozhodol správne, príkladmo poukazuje kasačný súd na rozhodnutia vo veciach sp. zn. 3Sžfk/40/2017, sp.zn. 4Sžfk/38/2017, sp.zn. 1Sžfk/1/2017, sp. zn. 6 Sžfk/43/2017, sp. zn. 1Sžf/82/2016, ako aj uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II ÚS 705/2017.

86. Kasačný súd tiež poukazuje v predmetnej veci a zdôrazňuje zásadu primeranej odbornej starostlivosti štatutárneho orgánu pri výkone svojej funkcie (aj keď v danom prípade ide v osobe žalobcu o fyzickú osobu podnikateľa - živnostníka), s ktorou sa neodmysliteľne spája aj jeho povinnosť vykonávať podnikanie so zabezpečením všetkých dostupných informácií o obchodných záväzkových vzťahoch nielen v čase realizácie zdaniteľného obchodu ale aj v čase ich preverovania správcom dane (viď napríklad § 135a Obchodného zákonníka v spojení s § 24 ods. 1 Daňového poriadku), čo napríklad prostredníctvom rozsudku sp. zn. 5 Sžf 97/2009 z 06.07.2009 vymedzil Najvyšší súd Slovenskej republiky nasledovne:

„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 v zmysle zásady obsiahnutej v ustanovení § 2 ods. 6 zák. č. 511/1992 Zb. oprávnené.“

87. Obdobne na uvedené poukázal aj správny súd v bode 67 odôvodnenia rozsudku, s ktorými závermi sa kasačný súd v plnom rozsahu stotožňuje a na ne odkazuje.

88. Kasačný súd je toho názoru, 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 viedol dokazovanie s cieľom preveriť realnosť obchodov deklarovovaných faktúrami, snažil sa úplne a presne zistiť skutkový stav vecí tým, že si zaobstaral pri výkone daňovej kontroly nevyhnutné podklady a dôkazy. Správca dane nevykonával iba formálnu kontrolu dokladov, ale zameral sa predovšetkým na vecné plnenie, a to vo všetkých vzájomných súvislostiach.

89. Ako vyplýva z rozsudku Najvyššieho súdu z 11.07.2018 sp. zn. 5Sžf 50/2016:

„Zákon č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnej, ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, sa presne zhodujú so skutočne realizovanými plneniami.“

90. Kasačný súd záverom dodáva, že sťažovateľovi bolo priznané v daňovom konaní právo byť riadne oboznámený a vyzrotený so zistenými skutočnosťami, bolo mu umožnené vyjadriť sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam a najmä predkladať dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia. Pre úplnosť považuje kasačný súd za potrebné uviesť, že kasačná sťažnosť neobsahuje žiadne nové skutočnosti, právne významné pre uvedené konanie, s ktorými by sa krajský súd v rámci svojho konania nezaoberal.

91. Námietky sťažovateľa uplatnené v kasačnej sťažnosti sú obsahovo totožné so žalobnými námietkami a nie sú spôsobilé spochybniť vecnú správnosť a zákonnosť napadnutého rozsudku krajského súdu, a preto Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť podľa § 461 S.s.p. ako nedôvodnú zamietol.

92. Aj kasačná námietka sťažovateľa, že súd nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces, a to z

dôvodu nepreskúmateľnosti rozsudku z nedostatku dôvodov, je neopodstatnená. Najvyšší súd má na základe vyššie uvedených záverov za preukázané, že krajský súd vec správne právne posúdil, keď žalobu zamietol. Napadnuté rozhodnutie žalovaného ako aj prvostupňové rozhodnutie má všetky formálne i obsahové náležitosti rozhodnutia v zmysle § 63 Daňového poriadku, pričom vychádza z dostatočne zisteného skutkového stavu, ktorý je logicky vyhodnotený a v súlade so zákonom riadne právne posúdený. Uvedené možno konštatovať aj o rozhodnutí krajského súdu, ktoré spĺňa atribúty rozhodnutia zaručujúceho právo na spravodlivý proces a v konaní a rozhodovaní krajského súdu nebolo zistené porušenie zákona (§ 440 S.s.p.).

93. Kasačný súd sa stotožňuje so skutkovými zisteniami a právnymi závermi zistenými v predchádzajúcich konaniach o tom, že sťažovateľ nepreukázal splnenie zákonných podmienok pre uplatnenie práva na odpočítanie dane.

94. Podľa § 461 S.s.p. kasačný súd zamietne kasačnú sťažnosť, ak po preskúmaní zistí, že nie je dôvodná.

95. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol kasačný súd tak, že sťažovateľovi, ktorý v tomto konaní nemal úspech, ich náhradu nepriznal (§ 467 ods. 1 S.s.p. a analogicky podľa § 167 ods. 1 S. s. p.) a žalovanému ich nepriznal, lebo to nemožno spravodlivo požadovať (§ 467 ods. 1 S. s. p. a analogicky podľa § 168 S. s. p.).

96. Podľa § 467 ods. 1 S.s.p. ustanovenia o trovách konania sa primerane použijú na kasačné konanie.

97. Tento rozsudok bol prijatý pomerom hlasov 3: 0.

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu n i e j e prípustný opravný prostriedok (§ 438 v spojení s § 439 S.s.p.).