

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 6Sžfk/23/2019
Identifikačné číslo spisu: 7017201079
Dátum vydania rozhodnutia: 20.05.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Monika Valašiková
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:7017201079.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. a členov senátu JUDr. Jozefa Milučkého a JUDr. Eriky Čanádyovej v právnej veci žalobcu: P. O., N. Š. XX, zastúpený advokátom JUDr. Radoslavom Sotákom, Advokátska kancelária so sídlom Námestie Slobody 7, Michalovce, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia č. 102256473/2017 z 26.10.2017, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach sp.zn. 6S/125/2017 zo dňa 20. septembra 2018, 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

I.

Konanie pred správnym súdom

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Košiciach (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“) podľa ust. § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a následne zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 102256473/2017 zo dňa 26.10.2017.

2. V odôvodnení rozsudku krajský súd uviedol, že v danom prípade zistený skutkový stav veci je podrobne uvedený v rozhodnutí správcu dane, ako aj žalovaného a stručne zistený skutkový stav súd uviedol aj v odôvodnení svojho rozhodnutia. Zo zistených dôkazov a zistených skutočností, ktoré vyplývajú z obsahu pripojených administratívnych spisov správcu dane ako aj žalovaného, žalobca si odpočítal daň v sume 174 710,72 Eur z dvanástich faktúr od spoločnosti SECRET GROUP, s.r.o. za dodanie stavebných prác a materiálu v rozpore s § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a/ v spojení s § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o dani z pridanej hodnoty.

3. Žalobca, ako vyplýva z obsahu administratívnych spisov nepreukázal, že tovar a služby fakturované spoločnosťou SECRET GROUP, s.r.o. skutočne dodala táto spoločnosť, ktorá podľa zistení správcu dane nemala žiadnych zamestnancov (vyjadrenie Sociálnej poisťovne) spoločnosť nepredložila napriek výzve správcu dane žiadne doklady, teda na jeho výzvy nereagovala. Bývalý konateľ tejto spoločnosti Š. odmietol v danej veci vypovedať ako svedok a nespupracoval ani so správcom dane. Súčasný konateľ spoločnosti, keďže spoločnosť viackrát zmenila svoje sídlo ako aj konateľa, býva v Maďarskej republike a je nekontaktný.

4. Konkrétne sa jedná o 12 faktúr, ktoré vystavila spoločnosť SECRET GROUP, s.r.o. a ide o betonárske práce - stavba Dvorianky - maštal' č. 3 a 4, betónovanie výrobnéj haly v Michalovciach na ulici Gogoľa 2, montáž zvarania atypickej oceľovej konštrukcie pre stavbu Dvorianky - maštal' č. 3, montáž a dodávku plastových okien na farmu Dvorianky, rekonštrukciu maštali č. 3 a 6, rekonštrukcia elektro - rozvodne na farme Dvorianky, oplatenie na farme Dvorianky, rekonštrukciu spojovacej chodby na farme Dvorianky.

5. Podľa dôkazov investorom diela bola spoločnosť BOVINEX Europa, s.r.o. so sídlom v Michalovciach, objednávateľom bola spoločnosť STAVMONTA - KB, s.r.o. so sídlom v Lučenci a žalobca (P. O.) bol zhotoviteľom pre spoločnosť STAVMONTA - KB, s.r.o. a zároveň bol objednávateľom spoločnosti SECRET GROUP, s.r.o., ktorá mala byť zhotoviteľom diela.

6. Z predložených dôkazov a vykonaného dokazovania správcom dane, podľa názoru krajského súdu vyplývalo, že žalobca bol zapojený do fakturačného reťazca spoločnosti, pretože prijal faktúry od spoločnosti SECRET GROUP, s.r.o, ktorá práce reálne nemohla vykonať, keďže sama nemala žiadnych zamestnancov, aspoň to nebolo v konaní preukázané.

7. Námietku žalobcu, že on označil počet zamestnancov uvedenej spoločnosti, ktorých správca dane mohol vypočítať považoval správny súd za neopodstatnenú, pretože žalobca žiadnym spôsobom neidentifikoval fyzické osoby, ktoré mali byť zamestnancami SECRET GROUP, s.r.o., resp. mohli byť v nejakom pracovno-právnom vzťahu s touto spoločnosťou. Žalobca ďalej fakturoval práce spoločnostiam STAVMONTA - KB, s.r.o. a BOVINEX Europa, s.r.o. Sám žalobca správcovi dane uviedol, že bol oslovený konateľmi spoločnosti STAVMONTA - KB, s.r.o. G. O. BOVINEX Europa, s.r.o. Y. Q. a SECRET GROUP, s.r.o. Y. Š. a bol mu navrhnutý spôsob dodania prác a fakturácie v uvedenom reťazci, z čoho možno dôvodne dospieť k záveru, že žalobca vedel o pripravovanej obchodnej aktivite, výsledkom ktorej bolo účelové obchádzanie daňových povinností, resp. získanie daňového zvýhodnenia.

8. Žalobca v konaní nepreložil také dôkazy, ktoré by potvrdili vierohodnosť a správnosť ním deklarováných údajov v daňovom priznaní, nepreukázal skutočnosti uvedené na preverovaných faktúrach a nepreukázal nákup deklarovaneho stavebného materiálu a služieb od dodávateľa, ktorý bol uvedený na faktúrach SECRET GROUP, s.r.o. Z uvedeného teda jednoznačne vyplýva, že žalobca neunesol dôkazné bremeno. Správca dane od žalobcu požadoval preukázanie len takých skutočností, na ktorých sa sám podieľal, ale v žiadnom prípade je neopodstatnená námietka, že by správca od neho požadoval preukázanie takých skutočností na ktorých sa sám nepodieľal, resp. nedostatky zistené u iných daňových subjektov boli pripisované na jeho vrub.

9. Právo na odpočítanie dane možno uplatniť len vo vzťahu ku skutočne splatným daniam, t.j. daniam zodpovedajúcim plneniu podliehajúcemu dani z pridanej hodnoty, resp. zaplateným z dôvodu ich splatnosti. Právo na odpočítanie dane sa nevzťahuje na daň, ktorá je splatná len z toho dôvodu, že je uvedená na faktúre. Uskutočnenie zdaniteľného obchodu je základnou podmienkou pre uplatnenie odpočítania dane.

10. Krajský súd konštatoval, že v danom prípade žalobca predložil formálne doklady, t.j. 12 faktúr od dodávateľa SECRET GROUP, s.r.o. dve zmluvy o dielo medzi objednávateľom, t.j. žalobcom a zhotoviteľom SECRET GROUP, s.r.o. zo 04.07.2011 pokladničné doklady, výpisy z účtu, stavebné

denníky, zoznam zamestnancov a ich čestné prehlásenia, zmluvu o dielo medzi objednávateľom STAVMONTA - KP, s.r.o. a zhotoviteľom P. O. - žalobcom z 12.05.2011, predmetom zmluvy bola rekonštrukcia striech a objektov poľnohospodárskeho dvora v obci Dvorianky, objednávku z 12.05.2011, preberací protokol o prevzatí a odovzdaní diela z 19.12.2011, faktúry vystavené spoločnosťou STAVMONTA - KP, s.r.o. a spoločnosti BOVINEX Europa, s.r.o., prílohy k vyjadreniu protokolu, ktoré však nepreukazujú ešte reálne dodanie predmetu fakturácie spoločnosťou uvedenou na faktúrach ako dodávateľ a opakovane iba tvrdil, že tovar a práce mu reálne dodala spoločnosť SECRET GROUP, s.r.o., ktorá aj vystavila faktúry. Žalobca ale nepreukázal, že faktúry boli vystavené dodávateľom, ktorý fakturované práce a tovar aj reálne dodal. Faktúry od spoločnosti SECRET GROUP, s.r.o. rovnako aj faktúry vydané žalobcom P. O., okrem popisu stavebných prác neobsahujú bližšiu špecifikáciu predmetných prác, množstvo, resp. rekonštruovanú plochu objektu. K faktúram neboli predložené dodacie listy, ktoré by bližšie konkretizovali na základe čoho boli stanovené výsledné fakturované sumy. Fakturované práce a sumy sú totožné s údajmi v zmluvách o dielo. Predložené stavebné denníky nie sú v časovom slede, nie sú očíslované, aby bolo možné jednoznačne určiť, kedy sa začalo s prvotným stavebnými prácami, nie sú uvedené ani podľa jednotlivých rekonštruovaných objektov a ich porovnaním bola zistená nezrovnalosť týkajúca sa pracovníkov a výkonu ich práce v náhodne vybraných dňoch.

11. Žalobca tvrdil a správca dane zistil, že rekonštrukčné práce na farme Dvorianky boli skutočne zrealizované, ale pre samotné uplatnenie nároku na odpočítanie dane bolo rozhodujúce, že žalobca nepreukázal dodanie týchto stavebných prác a materiálu spoločnosťou, ktorá bola uvedená na faktúrach SECRET GROUP, s.r.o., pretože táto spoločnosť podľa záznamov Sociálnej poisťovne nebola platiteľom poistného a nebola evidovaná na dani zo závislej činnosti u správcu dane, to znamená, že nemala zamestnancov, ktorí by predmetné práce vykonali.

12. Táto spoločnosť je nekontaktná, so správcom dane nespolupracuje, písomnosti adresované na sídlo spoločnosti sa vracajú neprevzaté, viackrát menila sídlo, menila aj konateľa spoločnosti a od 13.02.2014 je konateľom spoločnosti občan Maďarskej republiky. Konateľom tejto spoločnosti do 13.02.2014 bol Y. Š., teda aj v čase realizácie stavebných prác, ale tento odmietol vo veci vypovedať ako svedok a dokonca neodpovedal ani na otázky správcu dane, takže neobjasnil skutočnosti deklarovaných obchodov. Z dokazovania vykonaného správcom dane vyplýva, že sa jednalo o vystavovanie faktúr v reťazci spoločnosti a práce neboli reálne vykonané tak, ako boli fakturované v reťazci SECRET GROUP, s.r.o. - P. O. (žalobca) - STAVMONTA - KB, s.r.o. - BOVINEX Europa, s.r.o.

13. Na základe zhrnutého výsledku dokazovania krajský súd konštatoval, že správca dane vo veci vykonal dokazovanie smerujúce k splneniu podmienok uvedených v § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH. Žalobca v priebehu daňovej kontroly, ale aj v priebehu celého daňového konania mal možnosť na svoje tvrdenia označiť, resp. predložiť ďalšie dôkazy, ktoré by vyvrátili pochybnosti správcu dane, ktoré v priebehu daňovej kontroly zistil, z uvedeného dôvodu vyhodnotil ako neopodstatnenú námietku žalobcu ohľadne nedostatočne zisteného skutkového stavu a nevykonania tých dôkazov, ktoré on navrhol, pretože ak navrhoval žalobca, aby správca dane vypočul niektorých zamestnancov spoločnosti SECRET GROUP, s.r.o. bolo jeho povinnosťou identifikovať tieto fyzické osoby menom, priezviskom a adresou, na základe čoho by mohol správca dane týchto svedkov predvolať. Čestné prehlásenia zamestnancov žalobcu, že na stavbe pracovali aj zamestnanci SECRET GROUP, s.r.o. a asi v akom počte, nie je takým dôkazom, ktorý by jednoznačne preukazoval, že práce na stavbe vykonávali aj zamestnanci spoločnosti SECRET GROUP, s.r.o., keď listinnými dôkazmi bolo preukázané, že táto spoločnosť nemala žiadnych zamestnancov, lebo nebola platiteľom poistného a nebola evidovaná na dani zo závislej činnosti. Správca dane, ani žalovaný nepopreli, že práce na hospodárskom dvore Dvorianky, predovšetkým rekonštrukcia na maštaliach neboli vykonané, ale konštatuje iba to, že práce a služby, ktoré boli uvedené na faktúrach vystavené spoločnosťou SECRET GROUP, s.r.o. reálne nedodala.

14. Správny súd po preskúmaní rozhodnutia žalovaného dospel k záveru, že námietky žalobcu uvedené v žalobe sú nedôvodné, a preto žalobu ako nedôvodnú podľa § 190 SSP zamietol.

15. O trovách konania rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP a žalobcovi, ktorý v konaní úspešný nebol, nepriznal právo na ich náhradu.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenia

16. Proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Košiciach podal žalobca, v postavení sťažovateľa (ďalej len „sťažovateľ“) dňa 17.12.2018 kasačnú sťažnosť, v ktorej uviedol, že s rozsudkom Krajského súdu v Košiciach v celom rozsahu nesúhlasí, nakoľko je nepreskúmateľný pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov.

17. Sťažovateľ má za to, že Krajský súd v Košiciach nezistil riadne skutkový stav, ktorý je dôležitý pre správne právne posúdenie danej veci. Má za to, že v danej veci nebolo vykonané dostatočné dokazovanie ani pred správnym orgánom, pretože opakovane navrhovala vypočutie svedkov, ktorých výpoveď by danú vec objasnila, napriek tomu, jeho návrhy zostali nepovšimnuté. Tiež upozornil na tú skutočnosť, že ani krajský súd, ani žalovaný nezobrali do úvahy ani čestné vyhlásenia zamestnancov sťažovateľa, ktorí potvrdili, že stavebné práce na Farme Dvorianky vykonávali aj osoby, ktoré pracovali pre subdodávateľa sťažovateľa SECRET GROUP s.r.o., na základe čoho dospeli k nesprávnemu posúdeniu veci.

18. Sťažovateľ ďalej uviedol, že podľa jeho právneho názoru nie je možné od neho, ako daňového subjektu, požadovať preukázanie skutočností, na ktorých sa sám nepodieľal s následnou satisfakciou v podobe stanovenia výsledku zo strany správcu dane tak, že daňový subjekt neuniesol dôkazné bremeno. Má za to, že v tejto súvislosti sa žalovaný a takisto krajský súd odklonili od súdnej praxe kasačného súdu, keď sa dostatočným spôsobom nevysporiadali s rozhodnutím Najvyššieho súdu SR, ktoré bolo vydané pod sp.zn. 3Sžf/1/2011, v ktorom je venovaná pozornosť práve otázke rozloženia dôkazného bremena medzi daňový subjekt a správcu dane.

19. Sťažovateľ dáva ďalej do pozornosti, že krajský súd svojim spôsobom pripustil, ako aj žalovaný, že k zdaniteľnému plneniu došlo, tak z tohto záveru tiež vyplýva, že toto zdaniteľné plnenie niekto musel uskutočniť, teda niekto musel nakúpiť stavebný materiál, niekto ho musel vyložiť a dielo uskutočniť. Taktiež bez povšimnutia zostala otázka, že také veľké dielo si vyžadovalo značné množstvo materiálu, ktoré sťažovateľ nedodal, čo vyplýva z jeho predložených dodávateľských faktúr a taktiež z jeho majetku vyplýva, že ani nemal mechanizmy na dovoz a vykládku tohto materiálu.

20. Teda bez subdodávky SECRET GROUP s.r.o. by nebolo vôbec možné vykonať takéto dielo v takom veľkom rozsahu. Týmto základným otázkou krajský súd vôbec nevenoval pozornosť, nevyhodnotil ich a nezobral tieto dosť podstatné súvislosti, čo spôsobuje nepreskúmateľnosť jeho rozsudku.

21. Má za to, že v tomto konaní boli porušené základné zásady daňového konania v neprospech sťažovateľa, a preto navrhuje, aby kasačný súd rozhodnutie Krajského súdu v Košiciach zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie. Uplatňuje si náhradu trov kasačného konania.

22. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti, ktoré doručil dňa 06.03.2019 uviedol, že zotrúva na svojom stanovisku k žalobe zo dňa 05.04.2018. Upozorňuje na judikatúru Najvyššieho súdu SR, z ktorej vyplýva, že pri posudzovaní nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty musí mať skutočný stav prednosť pred stavom formálne právny. Táto zásada nielen umožňuje, ale aj prikazuje správcovi dane neprihliadať k simulovaným právnym úkonom, keď tieto sa reálne neuskutočnili, nenaplnili a zastierajú úkony, ktoré sa uskutočnili. Nevyhnutným pre nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty je preukázanie, že formálna deklarácia predložených dokladov má aj povahu faktu, teda, že tovary a služby, ktoré sú deklarované na faktúre boli skutočne dodané platiteľom uvedeným na faktúre.

23. Žalovaný zastáva názor, že sťažovateľ uplatnil nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z 12

prijatých faktúr od spoločnosti SECRET GROUP s.r.o. za stavebné práce a materiál na maštaliach na Farme Dvorianky a na výrobnjej hale na Ul. Gogolja 2 v Michalovciach, bolo jeho povinnosťou preukázať, že deklarované zdaniteľné obchody reálne dodala spoločnosť uvedená na faktúre. Sťažovateľ dodanie materiálu a prác od tejto spoločnosti nepreukázal. Tým nepreukázal splnenie podmienok na odpočítanie dane vyplývajúcich z ust. § 49 a § 51 zákona o dani z pridanej hodnoty.

24. Žalovaný ďalej uviedol, že v konaní zistil, že správca dane na základe vykonaného dokazovania a následným zhodnotením zabezpečených dôkazov dospel k opodstatnenému záveru, že sťažovateľ neoprávnene odpočítal daň z preverovaných faktúr od spoločnosti SECRET GROUP s.r.o. a tento záver dostatočne odôvodnil. Žalovaný zastáva názor, že v danom prípade neboli splnené a preukázané podmienky pre odpočítanie dane stanovené zákonom č. 222/2004 Z.z. v znení neskorších predpisov.

25. Žalovaný vo vyjadrení ďalej uviedol, že má za to, že v odôvodnení rozhodnutia sa dôkladne zaoberal a vysporiadal so všetkými námietkami, ktoré boli uvedené v odvolaní a ktoré sú obsahovo zhodné so žalobnými dôvodmi, ako aj s dôvodmi uvedenými v kasačnej sťažnosti. Nezistil pochybenie správcu dane v postupe, ani iné porušenie platných zákonov, a preto navrhol, aby Najvyšší súd SR kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol.

III.

Konanie na kasačnom súde

26. Najvyšší súd SR ako súdu kasačný (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal rozsudok krajského súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2 SSP), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 1 SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná, vo veci v zmysle ust. § 445 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

27. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Košiciach sp.zn. 6S/125/2017 zo dňa 20.09.2018, ktorým tento podľa ust. § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. SSP zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal preskúmania a následne zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 102256473/2017 zo dňa 26.10.2017.

28. Týmto rozhodnutím Finančné riaditeľstvo SR podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku potvrdilo rozhodnutie Daňového úradu Košice č. 101656630/2017 zo dňa 28.07.2017, ktorým podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov bol vyrubený rozdiel dane na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2011 vo výške 174 710,72 Eur daňovému subjektu P. O., N. Š. (sťažovateľovi).

29. Z obsahu administratívneho spisu mal kasačný súd za preukázané, že správca dane Daňový úrad Košice vykonal u platiteľa dane z pridanej hodnoty P. O. daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2011, o výsledku ktorej vyhotovil protokol číslo 100379397/2017 zo dňa 13.03.2017. Daňová kontrola bola ukončená dňa 22.03.2017 doručením uvedeného protokolu spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole. Daňový subjekt dňa 05.04.2017 predložil správcovi dane písomné vyjadrenie k zisteniam uvedeným v protokole, v ktorom vyjadril nesúhlas s výsledkami daňovej kontroly, uviedol svoje pripomienky k zisteniam správcu dane a navrhol doplniť dokazovanie. Správca dane, po vykonaní ďalšieho dokazovania, analyzoval zistené skutočnosti, vyhodnotil dôkazy a dňa 18.07.2017 spísal s daňovým subjektom Zápisnicu o ústnom pojednávaní číslo 101584463/2017, predmetom ktorej bolo prerokovanie pripomienok daňového subjektu. Dňa 28.07.2017 správca dane vydal rozhodnutie číslo 101656630/2017, ktorým vyrubil rozdiel dane na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2011.

30. Rozhodujúcou skutočnosťou pre vydanie predmetného rozhodnutia bol záver správcu dane o neuznaní nároku na odpočítanie dane v sume 174 710,72 Eur z dvanástich faktúr od spoločnosti SECRET GROUP, s.r.o., Budovateľská 38, Prešov, IČO 36693197, DIČ 20222754759 IČ DPH:

SK2022275475 (ďalej len „SECRET GROUP, s.r.o.“) za dodanie stavebných prác a materiálu. Jedná sa o faktúry:

- č. 201112121, dátum dodania 12.12.2011, betonárske práce pre stavbu Dvorianky maštal' č. 3, základ dane 50 206,00 Eur, daň 10 041 Eur,
- č. 201112061, dátum dodania 06.12.2011, betónovanie výrobnjej haly na ul. Gogoľa 2, Michalovce, základ dane 34 306,00 Eur, daň 6 861 Eur,
- č. 201112021, dátum dodania 02.12.2011, montáž zvárania atypickej oceleovej konštrukcie pre stavbu Dvorianky maštal' č. 3, základ dane 68 120,00 Eur, daň 13 624,00 Eur,
- č. 201112161, dátum dodania 16.12.2011, montáž a dodávka plastových okien na Farmu Dvorianky, základ dane 20 834,10 Eur, daň 4 166,82 Eur,
- č. 201112171, dátum dodania 17.12.2011, betonárske práce pre stavbu Dvorianky maštal' č. 4, základ dane 63 840,00 Eur, daň 12 768,00 Eur,
- č. 201112208, dátum dodania 20.12.2011, rekonštrukcia maštal'ne č. 5, základ dane 41 300,00 Eur, daň 8 260,00 Eur, č. 201112207, dátum dodania 20.12.2011, rekonštrukcia maštal'ne č. 6, základ dane 28 500,00 Eur, daň 5 700,00 Eur,
- č. 201112206, dátum dodania 20.12.2011, rekonštrukcia maštal'ne č. 3, základ dane 142 281,50 Eur, daň 28 456,30 Eur,
- č. 201112205, dátum dodania 20.12.2011, rekonštrukcia maštal'ne č. 4, základ dane 81 458,00 Eur, daň 16 291,60 Eur,
- č. 201112204, dátum dodania 20.12.2011, rekonštrukcia elektro rozvodne na farme Dvorianky, základ dane 7 475,00 Eur, daň 1 495,00 Eur,
- č. 201112203, dátum dodania 20.12.2011, oplatenie na farme Dvorianky, základ dane 192 233,00 Eur, daň 38 446,60 Eur,
- č. 201112202, dátum dodania 20.12.2011, rekonštrukcia spojovacej chodby na farme Dvorianky, základ dane 143 000,00 Eur, daň 28 600,00 Eur.

31. Dňa 16.08.2016 správca dane zaslal daňovému subjektu P. O. Výzvu číslo 103722768/2016 zo dňa 15.08.2016 na predloženie dôkazov preukazujúcich uskutočnenie zdaniteľných obchodov v súvislosti s rekonštrukciou na Farme Dvorianky.

32. Na základe uvedenej zápisnice daňový subjekt predložil správcovi dane:

- Zmluvu o dielo medzi objednávateľom P. O. a zhotoviteľom SECRET GROUP, s.r.o. zo dňa 04.07.2011. Predmet zmluvy - rekonštrukcia striech a objektov poľnohospodárskeho dvora v obci Dvorianky (projekt č. KE00771 PPA Nenávratný finančný príspevok),

-

Zmluvu o dielo medzi objednávateľom P. O. a zhotoviteľom SECRET GROUP, s.r.o. zo dňa 04.07.2011. Predmet zmluvy - betonárske práce podláh objektov poľnohospodárskeho dvora v obci Dvorianky, montáž zvárannej oceleovej, stavebnej konštrukcie a betonáž podlahy výrobnjej haly v Michalovciach, ul. N.V. Gogoľa 2 - vyjadrenie daňového subjektu v konaní č. 100189061/2017,
- čestné prehlásenie zamestnancov daňového subjektu o vykonaní stavebných prác na farme Dvorianky,
- stavebné denníky vedené v termíne od 04.07.2011 do 20.12.2011 (od 04.07.2011 -15.11.2011, od 01.08.2011 - 10.08.2011, od 11.08.2011 - 24.10.2011, od 25.10.2011 20.12.2011).

33. Predložené stavebné denníky sú vedené v čase od 04.07.2011 do 20.12.2011, ale predložený Preberací protokol o prevzatí a odovzdaní diela podpísaný objednávateľom STAVMONTA-KB s.r.o. a zhotoviteľom P. O. je zo dňa 19.12.2011. Preberací protokol o prevzatí a odovzdaní diela medzi P. O. a spoločnosťou SECRET GROUP, s.r.o. nebol k daňovej kontrole predložený. Predložené stavebné

denníky sú v postupnosti: zhotoviteľ P. O. a objednávateľ STAV MONTA-KB s.r.o. a sú v nich uvedené informácie o dátume výkonu prác, o vykonaných prácach, o použitých pracovných pomôckach, o počasí, tiež mená pracovníkov a pečiatka stavebného inžiniera. V stavebných denníkoch sú uvedené mená pracovníkov - zamestnancov daňového subjektu, ako aj spoločnosti SECRET GROUP, s.r.o., ale správca dane zistil, že spoločnosť SECRET GROUP, s.r.o. nebola v Sociálnej poisťovni vedená ako platiteľ poisťného, z čoho vyplýva, že mená uvedené v predložených stavebných denníkoch, nie sú mená zamestnancov spoločnosti SECRET GROUP, s.r.o., a teda ich tieto osoby nemohli uskutočniť.

34. Porovnaním predložených stavebných denníkov, správca dane zistil, že nie sú v časovom, chronologickom slede, nie sú očíslované, aby bolo možné jednoznačne určiť kedy sa začalo s prvotnými stavebnými prácami a nie sú vedené ani podľa jednotlivých rekonštruovaných objektov.

35. Správca dane zistil, že bývalý konateľ spoločnosti SECRET GROUP, s.r.o. Y. Š. (konateľ od 08.10.2010 - 17.03.2014) sa nachádza v Ústave na výkon väzby a TOS v Košiciach, kde s ním dňa 20.07.2016 spísal Zápisnicu o ústnom pojednávaní číslo 103554073/2016. Z uvedenej zápisnice je zrejmé, že Y. Š. odmietol vypovedať, čo správca dane vyhodnotil tak, že nepriamo správcovi dane potvrdil, že stavebné práce neboli skutočne dodané, reálne sa neuskutočnili tak ako je to uvedené na dodávateľských faktúrach vystavených v mene dodávateľa SECRET GROUP, s.r.o.

36. Správca dane na základe vyjadrenia daňového subjektu P. O. zo dňa 05.04.2017, dňa 22.05.2017 zaslal spoločnosti SECRET GROUP, s.r.o. výzvu na predloženie dokladov číslo 100998883/2017, ktorá sa vrátila späť s označením - „adresát neznámy“.

37. Na základe vyššie uvedeného, správca dane dospel k záveru, že spoločnosť SECRET GROUP, s.r.o. so správcom dane nespôlpracovala, účtovné doklady spoločnosti neboli predložené, čím nebol správcovi dane umožnený výkon daňových kontrol a preverovaní.

38. Zisteniami správcu dane nebolo preukázané, že daňový subjekt P. O. stavebné práce a tovar reálne nadobudol od dodávateľa SECRET GROUP, s.r.o.

39. Správca dane preveroval aj dodanie tovarov a služieb deklarované faktúrami vystavenými daňovým subjektom P. O. odberateľovi STAVMONTA-KB s.r.o., a to dožiadaním u miestne príslušného Daňového úradu Banská Bystrica, pobočka Lučenec (dožiadanie číslo 103317784/2016 zo dňa 09.06.2016).

40. Na základe vyššie uvedených zistení, správca dane konštatoval, že samotným vystavením faktúr spoločnosťou SECRET GROUP, s.r.o. nedošlo k reálnemu uskutočneniu zdaniteľných obchodov, daňová povinnosť nevznikla. Daňový subjekt P. O. nespĺnil podmienky pre uplatnenie práva odpočítať daň v zmysle § 49 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z.z. v znení neskorších predpisov“) a neoprávnene uplatnil nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty v sume 174 710,72 Eur, čím porušil § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a/ v spojení s § 51 ods. 1 písm. a/ citovaného zákona.

41. Zo zistenia správcu dane, z ktorých vyplynulo, že sa jednalo o vystavovanie faktúr v reťazci spoločností a práce neboli reálne vykonané tak, ako boli fakturované v reťazci SECRET GROUP, s.r.o. - P. O. - STAVMONTA-KB s.r.o. - BOVINEX Europa, s.r.o.

42. Správca dane obchodnú aktivitu týkajúcu sa preverovaných stavebných prác v reťazci SECRET GROUP, s.r.o. - P. O. - STAVMONTA-KB s.r.o. - BOVINEX Europa, s.r.o. považoval v zmysle § 3 ods. 6 daňového poriadku za vopred pripravovanú, plánovanú a načasovanú, ktorej výsledkom je účelové obchádzanie daňového zvyhodnenia.

43. Zo zistení správcu dane vyplynulo:

- Spoločnosť SECRET GROUP, s.r.o. je nekontaktná spoločnosť, ktorá so správcom dane

nespolupracuje, písomnosti adresované na sídlo spoločnosti sa vracajú neprevzaté, od 13.02.2014 je jej konateľom občan Maďarska. Y. Š., ktorý bol konateľom spoločnosti SECRET GROUP, s.r.o. v čase realizácie stavebných prác, odmietol vypovedať, neodpovedal na otázky správcu dane a teda neobjasnil správcovi dane skutočnosti deklarovaných obchodov a neodstránil pochybnosti správcu dane o uskutočnení zdanieľných obchodov tak, ako je to deklarované faktúrami.

- Spoločnosť SECRET GROUP, s.r.o. podľa záznamov Sociálnej poisťovne nebola platiteľom poistného a nebola evidovaná na dani zo závislej činnosti u správcu dane, čím je preukázané, že spoločnosť SECRET GROUP s.r.o. nemala zamestnancov, ktorí by predmetné práce vykonávali.

- Z (nepresvedčivých) vyjadrení daňového subjektu P. O. vyplynulo, že bol vopred dohodnutý reťazec obchodných spoločností a fakturácia stavebných prác medzi SECRET GROUP s.r.o. - P. O. - STAVMONTA-KB s.r.o. - BOVINEX Europa, s.r.o.

- Prijaté faktúry od spoločnosti SECRET GROUP, s.r.o. a aj vydané faktúry daňového subjektu P. O., okrem popisu stavebných prác, neobsahujú bližšiu špecifikáciu predmetných prác, množstvo, resp. rekonštruovanú plochu objektu. K faktúram neboli predložené dodacie listy, ktoré by bližšie konkretizovali, na základe čoho boli stanovené výsledné fakturované sumy. Fakturované práce a sumy sú totožné s údajmi v zmluvách o dielo.

- Daňový subjekt P. O. prijal od spoločnosti SECRET GROUP, s.r.o. faktúry, na ktorých je uvedený predmet fakturácie - krytina tvrdá, konštrukcie tesárske, klampiarske, ktoré sú hlavnou činnosťou daňového subjektu P. O. a P. O. správcovi dane potvrdil, že vykonával na daných objektoch rekonštrukčné práce, konkrétne klampiarske práce, stavebné úpravy, tesárske konštrukcie. Uvedené svedčí o účelovosti fakturácie, pretože keď P. O. vykonával uvedené práce, nevykonala ich spoločnosť SECRET GROUP, s.r.o. a nebol dôvod, aby spoločnosť SECRET GROUP, s.r.o. tieto práce fakturovala P. O.,

- Z obhliadky na Farme Dvorianky bolo správcovi dane zrejmé, že rekonštrukčné práce na uvedených stavbách mohli prebehnúť, ale nebol oprávnený odborné posúdiť v akom rozsahu, kvalite, cene materiálov a v akej výške skutočne vynaložených finančných prostriedkov boli rekonštrukčné práce vykonané. Vykonaným dokazovaním správcu dane zistil, že sa jednalo o vystavovanie faktúr v reťazci spoločností a práce neboli reálne vykonané tak, ako boli aj fakturované v reťazci SECRET GROUP, s.r.o. - P. O. STAVMONTA-KB s.r.o. - BOVINEX Europa, s.r.o.

- Predložené stavebné denníky nie sú v časovom slede, nie sú očíslované, aby bolo možné jednoznačne určiť, kedy sa začalo s prvotnými stavebnými prácami, nie sú vedené ani podľa jednotlivých rekonštruovaných objektov a ich porovnaním správcu dane zistil nezrovnalosti.

- U odberateľskej spoločnosti STAVMONTA-KB s.r.o. bola vykonaná daňová kontrola dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia roku 2011 a bolo preukázané, že stavebné práce neboli vykonávané tak, ako boli fakturované v reťazci spoločností. Spoločnosti STAVMONTA - KB s.r.o. nebolo uznané odpočítanie dane z faktúr vystavených P. O..

- Spoločnosť SECRET GROUP, s.r.o. fakturovala P. O. aj dodanie a montáž plastových okien na farme Dvorianky, ktoré P. O. nevyfakturoval ďalej spoločnosti STAVMONTA - KB s.r.o., ale spoločnosti BOVINEX Europa, s.r.o., a to aj napriek skutočnosti, že P. O. mal uzatvorenú zmluvu o dielo so spoločnosťou STAVMONTA - KB s.r.o.

IV.

Právne predpisy, právne názory kasačného súdu

44. 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.

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

46. Správne sudy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov

verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom (§ 6 ods. 1 SSP).

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

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

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

50. Najvyšší súd SR po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku Krajského súdu v Košiciach, po preskúmaní napadnutého rozsudku a po oboznámení sa s obsahom pripojeného spisového materiálu, nezistil žiaden dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku.

51. Podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

52. Podľa § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň

- a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané,
- b) ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až 12,
- c) ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a,
- d) zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru.

53. Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. 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.

54. Podľa § 3 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. 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.

55. Podľa § 3 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z. 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.

56. Podľa § 3 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z.z. 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.

57. Podľa § 3 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. správa daní je neverejná okrem úkonov, ktorých povaha to neumožňuje. Z úkonov pri správe daní sa nesmú zverejňovať obrazové, zvukové alebo obrazovo-zvukové záznamy.

58. Podľa § 3 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. správca dane je povinný vykonať úkony pri správe daní aj z vlastného podnetu, ak sú splnené zákonné podmienky pre vznik alebo existenciu daňovej pohľadávky, a to aj vtedy, ak daňový subjekt nesplnil riadne alebo vôbec svoje povinnosti.

59. Podľa § 3 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z.z. 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.

60. Podľa § 3 ods. 7 zákona č. 563/2009 Z.z. daňové subjekty majú pri správe daní rovnaké práva a povinnosti.

61. Podľa § 3 ods. 8 zákona č. 563/2009 Z.z. právom aj povinnosťou daňových subjektov a iných osôb podľa § 4 ods. 2 písm. d/ pri správe daní je úzko spolupracovať so správcom dane.

62. Podľa § 3 ods. 9 zákona č. 563/2009 Z.z. správca dane dbá na to, aby pri rozhodovaní v skutkovo zhodných prípadoch nevznikali neodôvodnené rozdiely.

63. Podľa § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. 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.

64. Podľa § 24 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z. 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.

65. Podľa § 24 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z.z. 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.

66. Podľa § 24 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. 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.

67. Podľa § 24 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. na doklad znejúci na neexistujúcu osobu v čase vydania dokladu sa v daňovej kontrole a v daňovom konaní neprihliada.

68. 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.

69. Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane dokazovanie vykonáva, teda vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosť rozhodujúcu 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.

70. V tejto súvislosti poukazuje kasačný súd na rozhodovaciu činnosť tunajšieho súdu, napr. rozsudok sp.zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 10.02.2015, z ktorého vyplýva, že aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení.

71. 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.

72. V tomto prípade je potrebné poukázať aj na rozsudok Najvyššieho súdu SR 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...“

73. 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...“

74. 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 ustáľuje 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) 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. 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.

75. 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 (m.m. rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp.zn. 8Sžf/26/2014).

76. 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.

77. 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 deklarovaného 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 prejednávanom prípade nestalo.

78. Judikatúra kasačného súdu zaoberajúca sa dôkazným bremenom v daňovom konaní, osobitne, pokiaľ ide o preukázanie 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 realnosti takéhoto zdaniteľného obchodu a vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov. Kasačný súd po preskúmaní napadnutého rozsudku uvádza, že Krajský súd v Košiciach použil na vec správnu judikatúru. Ďalej kasačný súd príkladmo poukazuje na rozhodnutia vo veciach sp.zn. 3Sžfk/40/2017, sp.zn. 4Sžfk/38/2017, sp.zn. 1Sžfk/1/2017, sp.zn. 6Sžfk/43/2017, sp.zn. 1Sžf/82/2016, ako aj uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. II.ÚS 705/2017.

79. Kasačný súd poukazuje na to, že na základe vykonaného rozsiahleho dokazovania správca dane zistil skutkový stav správne a v súlade s daňovým poriadkom. Kasačný súd po vyhodnení súdneho spisu, ktorého súčasťou je aj administratívny spis žalovaného, dospel k rovnakému záveru ako krajský súd, a to, že správne orgány vo svojich rozhodnutiach dôkladne a rozsiahlo popisali zistený skutkový stav, ktorý aj samotný krajský súd uviedol vo svojom rozhodnutí, dôkazy, ktoré nadobudol správca dane v rámci daňovej kontroly a vyrubovacieho konania aj riadne vyhodnotil a vysporiadal sa dôkladne aj so všetkými námietkami sťažovateľa.

80. Pre účely § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH je nevyhnutné kumulatívne spojenie všetkých zákonom

definovaných podmienok v ich vzájomnej súvislosti, vrátane preukázania vecného súvisu medzi prijatým zdaniteľným plnením a daňovým dokladom, ktorým platiteľ dane deklaruje prijatie zdaniteľného plnenia. Pre splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na odpočet dane nepostačuje iba predloženie dokladov (faktúr) s predpísaným obsahom. Daňové doklady musia jednoznačne preukazovať prijatie zdaniteľného plnenia, t.j. skutočnosť, že zdaniteľné plnenie bolo prijaté od platiteľa, ktorý fakturoval zdaniteľné plnenie. Pokiaľ nie je preukázané, že by tieto hmotnoprávne podmienky boli splnené, nepostačuje na vznik nároku na odpočet dane len samotná existencia samotného dokladu, hoci by obsahoval všetky formálne náležitosti.

81. Kasačný súd poukazuje aj na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. I.ÚS 241/07-44, podľa ktorého, zo zásady skutočného obsahu právneho úkonu rozhodujúceho pre určenie dane vyplýva, že z daňového hľadiska je rozhodujúca reálna existencia plnení, ktoré boli uskutočnené, t.j. vzájomná výmena reálnych plnení, a teda vykonanie dohodnutých prác (resp. dodanie tovaru) a úhrada za toto poskytnuté plnenie. Ide o ekonomickú podstatu daňovej transakcie, ktorú zákon uprednostňuje pred formou a právnym titulom, na základe ktorého bola uskutočnená. Potreba skúmania ekonomického dôvodu daňovej transakcie sa prejavuje ako súčasť zásady posudzovania právneho úkonu podľa jeho obsahu.

82. Po preskúmaní napadnutého rozsudku krajského súdu dospel Najvyšší súd SR k záveru, že krajský súd vec správne právne posúdil, keď rozhodnutie žalovaného považoval za zákonné. Jeho závery sú v súlade tak so zmyslom a účelom relevantných právnych noriem vťahujúcich sa na prejednávajúcu vec, ako aj s ustálenou rozhodovacou praxou súdov.

83. Najvyšší súd nemôže akceptovať námietku sťažovateľa, že krajský súd aplikoval extenzívny výklad zákona. S poukazom na ustanovenie § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. najvyšší súd uvádza, že splnenie podmienok na odpočítanie dane nie je viazané výlučne na ich formálne preukázanie, ale podstatné je, aby formálne deklarovane úkony mali svoj reálny a preukázateľný základ. Nejde pritom o extenzívny výklad zákona, ale o jeho logický výklad súladný s jeho zmyslom a účelom. Nárok na odpočet je viazaný na bezpodmienečné splnenie zákonných podmienok uvedených v citovaných právnych normách, pričom ich nespĺnenie nie je možné odpustiť (keďže to zákon neustanovuje). Ak platiteľ uplatňuje právo na odpočítanie dane, je nevyhnutné, aby zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené tak, ako sú deklarovane predloženými faktúrami, teda nielen že tovar musí byť reálne dodaný, ale zároveň musí byť preukázané, že ho dodal dodávateľ uvedený na faktúre.

84. Pre možnosť uplatnenia si odpočtu dane z pridanej hodnoty zo zdaniteľných plnení nie je podstatné len ich reálne uskutočnenie a daňový doklad od dodávateľa, resp. dodávateľov, ale aj skutočnosť aby k uskutočneniu dodávky tovaru a služieb aj skutočne došlo od dodávateľov, ktorí sú ako dodávateľa uvedení na daňových dokladoch (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 8Sžf/2/2013).

85. Najvyšší súd konštatuje, že samotným predložením faktúry a účtovných dokladov ešte nie je vyčerpané dôkazné bremeno daňového subjektu, keďže faktúra a účtovné doklady predstavujú len formálne doklady o vykonaní predmetného obchodu, pričom nepreukazujú jeho skutočnú realizáciu. V prejednávanej veci bolo pritom vykonaným dokazovaním preukázateľne spochybnené, že stavebné práce skutočne prebehli spôsobom deklarovaným v predložených faktúrach.

86. Dokazovanie v daňovom konaní vedie správca dane, a to spôsobom, aby čo najúplnejšie zistil skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní. Je pritom právom daňového subjektu (a jeho imanentným záujmom) navrhnúť a predkladať dôkazy na podporu svojich tvrdení. Vo vzťahu k uvedeným zisteniam správcu dane sťažovateľ nepoukazoval na žiadne konkrétne skutočnosti ani nepredložil žiadne relevantné doklady, ktoré by vyvracali zistenia a závery daňových orgánov a preukazovali by uskutočnenie zdaniteľného obchodu tak, ako ho sťažovateľ deklaroval v predložených faktúrach.

87. 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

deklarovaného 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 prejednávanom prípade nestalo.

88. Ako bolo uvedené vyššie, v tomto prípade kľúčovým pre právne posúdenie veci je zistenie správcu dane o tom, že sťažovateľ nepreukázal reálne uskutočnenie dodávok prác tak, ako to bolo deklarované v 12 faktúrach predložených správcovi dane.

89. V tejto súvislosti najvyšší súd poukazuje na charakter tvrdenej skutočnosti dodávateľa, o uskutočnení ktorých sa má v zmysle zákona č. 50/1976 Zb. o územnom plánovaní a stavebnom poriadku (stavebný zákon) viesť dotknutými osobami povinná dokumentácia, ako aj zápisy v stavebnom denníku (§ 46a, § 46d citovaného zákona). Stavebný denník je dokument, ktorý je súčasťou dokumentácie uloženej na stavenisku, do ktorého sa zaznamenávajú všetky podstatné udalosti. Zapisujú sa doň všetky dôležité údaje o vykonávaných stavebných prácach, čo má význam, okrem iného, pre účel kontroly, priebehu výstavby i určenia zodpovednosti za škodu. Stavebník je povinný ho uchovať po dobu 10 rokov od nadobudnutia právoplatnosti kolaudačného rozhodnutia, musí byť k dispozícii na stavbe po celý čas jej uskutočňovania.

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

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

92. Kasačný súd konštatuje, že pokiaľ žalobca pri uplatnení práva na odpočet dane, ktorej základom sú poskytnuté služby pri výkone činnosti spojených s realizáciou stavieb, nevie predložiť pri svojich tvrdeniach zákonom uvedenú dokumentáciu o stavebných činnostiach, potom neuniesol dôkazné bremeno.

93. Kasačný súd poukazuje na to, že na základe vykonaného rozsiahleho dokazovania správca dane zistil skutkový stav správne a v súlade s daňovým poriadkom. Kasačný súd po vyhodnotení súdneho spisu, ktorého súčasťou je aj administratívny spis žalovaného, dospel k rovnakému záveru ako krajský súd, a to, že správne orgány vo svojich rozhodnutiach dôkladne a rozsiahlo popisali zistený skutkový stav, ktorý aj samotný krajský súd uviedol vo svojom rozhodnutí, dôkazy, ktoré nadobudol správca dane v rámci daňovej kontroly a vyrubovacieho konania aj riadne vyhodnotil a vysporiadal sa dôkladne aj so všetkými námietkami sťažovateľa.

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

95. Najvyšší súd SR konštatoval, že námietky sťažovateľa uvedené v kasačnej sťažnosti je možné vyhodnotiť ako neopodstatnené, ktoré neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť rozhodnutia, pretože krajský súd sa vo svojom rozsudku riadne so všetkými vysporiadal a nenechal otvorenú žiadnu spornú otázku, riešenie ktorej by zostalo na kasačnom súde. Z uvedeného dôvodu kasačný súd kasačnú sťažnosť podľa vyššie citovaného ust. § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

96. Skutočnosti, ktorými sťažovateľ v kasačnej sťažnosti spochybňuje predmetný rozsudok Krajského

súdu v Košiciach, boli totožné s námietkami, ktoré už sťažovateľ namietal v konaní pred správnym súdom, ako aj pred žalovaným správnym orgánom a s ktorými sa tak krajský súd, ako aj žalovaný, náležite vysporiadali. Kasačný súd konštatuje, že kasačná sťažnosť sťažovateľa neobsahuje žiadne právne relevantné tvrdenia a dôkazy, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

97. O trovách konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky s prihliadnutím na ust. § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 a § 175 ods. 1 SSP tak, že neúspešnému sťažovateľovi nárok na náhradu trov konania nepriznal, žalovanému nevznikli.

98. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu SR jednomyseľne pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.