

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 8Sžfk/66/2020
Identifikačné číslo spisu: 5015200443
Dátum vydania rozhodnutia: 08.12.2020
Meno a priezvisko: Mgr. Peter Melicher
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:5015200443.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Mgr. Petra Melichera a členov senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a JUDr. Kataríny Benczovej, v právnej veci žalobcu: R. J., Q. XX..XX.XXXX, W. U. R. XXX/X, XXX XX E. zast. advokátom Mgr. Rastislav Otruba, sídlom Kvačalová 1227/55, 010 01 Žilina, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100308/1/144751/2015 zo dňa 01. apríla 2015, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č.k. 31S/58/2019-33 zo dňa 20. mája 2020, jednomyselne takto

rozhodol:

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

Účastníkom 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. Konanie pred správnym súdom

1. Krajský súd v Žiline (ďalej len „správny súd“) rozsudkom č. k. 31S/57/2019 - 32 z 20. 05. 2020 podľa ust. § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „S.s.p.“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti a následne zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 1100308/1/144751/2015 zo dňa 01.04.2015, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 9501401/5/1119420/2013 zo dňa 25.03.2013, ktorým podľa § 44 ods. 6 písm. b) bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2008 v sume 5.369,65 €.

2. Z administratívneho spisu žalovaného správneho orgánu mal správny súd preukázané, že správca dane Daňový úrad Žilina podľa § 44 ods. 6 písm. b) bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. vyrubil žalobcovi

rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2008 v sume 5.369,65 €, pričom konštatoval, že faktúry č. 030/2008 zo dňa 15.08.2008 a faktúra 033/2008 zo dňa 29.08.2008 vystavené dodávateľom JCO, s.r.o., Malacky neobsahovali náležitosti v zmysle ust. 71 ods. 2 písm. f) zákona č. 222/2004 Z.z., keď faktúry neobsahovali zákonné náležitosti, a to súpis prác, resp. v časti faktúry popis obsahujú len prevedené stavebné práce, čo nie je v súlade s citovanými ustanovením, ktoré stanovuje, že faktúra má obsahovať rozsah a druh dodaného tovaru alebo rozsah a druh dodanej služby. Tieto faktúry obsahujú výkon prác v hodinách, avšak nadväzujú na súpisy prác, ktoré jednotlivé práce sú vykázané v metroch štvorcových, a to bez ohľadu na druh a vykonávané práce, čím sa dostávajú do nesúladu s faktúrami. Správca dane poukázal na to, že v daňovom konaní je povinnosť daňového subjektu preukázať všetky tvrdené skutočnosti, pričom správca dane zistil porušenie § 49 ods. 1 a 2 Zákona o DPH v nadväznosti na ust. § 19 ods. 1 a 2 Zákona o DPH, keďže nebolo preukázané daňovým subjektom vykonanie prác spoločnosťou JCO, s.r.o., pričom ak nedôjde k dodaniu tovaru, resp. služby, teda nedôjde ani k vzniku daňovej povinnosti a tým nemôže vzniknúť ani nárok na odpočítanie dane.

3. Správny súd sa predovšetkým nestotožnil s názorom žalobcu, že s poukazom na § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a § 71 Zákona o DPH jediným predpokladom pre uplatnenie práva na odpočítanie DPH je existencia faktúry s poukazom aj na čl. 168 písm. a) a čl. 178 písm. a) Smernice Rady 2006/112/ES zo dňa 28.11.2006. Podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za chyby dokladu ani za dobromyseľnosti platiteľa. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, podľa názoru súdu musí byť sám schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli uskutočnené. Nie je postačujúce, pokiaľ si uplatňuje platiteľ nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, iba predloženie tejto faktúry, ale musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli aj reálne uskutočnené. Predovšetkým poukazuje tiež na to, že ust. § 49 ods. 1 Zákona o DPH je premietnutím čl. 167 Smernice Rady 2006/112 ES z 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty do nášho právneho systému. Taktiež ust. § 71 ods. 2 písm. f) Zákona o DPH je premietnutím čl. 226 ods. 6 smernice Rady do nášho právneho systému.

4. Správny súd zistil, že žalobca v konaní predložil len špecifikované faktúry č. 030/2008 a 033/2008 od dodávateľa JCO, s. r. o., Malacky, ďalej boli doložené výdavkové a príjmové pokladničné doklady, pričom správne žalovaný v danom prípade konštatoval aj zjavný časový nesúlad medzi prijatými plneniami a poskytnutými plneniami, keď žalobca v došlej faktúre č. 030/2008 zo dňa 15.08.2008 - dátum dodania služby 15.08.2008 priradil odoslanú faktúru č. 2008/25 zo dňa 12.06.2008 - dátum dodania služby 12.06.2008. Pokiaľ žalobca predložil vo vzťahu k predmetným faktúram aj súpis prác a dodávok, súd konštatuje, že tento je podpísaný len zo strany žalobcu, nie je podpísaný dodávateľom JCO, s.r.o., tieto boli podpísané až dňa 11.11.2010. Uvedené vyplýva zo zápisnice z ústneho pojednávania č. 9500401/1/818354/2012 zo dňa 10.04.2012. Faktúra č. 030/2008 zo dňa 15.08.2008 sa odvoláva na nekonkrétnu zmluvu o dielo zo dňa 01.05.2008, pričom nezrozumiteľnosť, ako správne konštatuje aj žalovaný, je aj medzi samotnou zmluvou o dielo zo dňa 01.05.2008 a súpisom prác a dodávok. V samotnej zmluve o dielo je dohodnutá zúčtovacia sadzba 180,-Sk za hodinu bez DPH (čl. III). Nie je určené miesto, kde sa budú práce vykonávať, ani ich celkový rozsah. Na faktúre 030/2008 je uvedené, že je za prevedené stavebné a zemné práce na základe zmluvy o dielo zo dňa 01.05.2008 v rozsahu 2 022 odpracovaných hodín na stavbách Obecný úrad Belá a A.T.O s.r.o., Žilina. Je potrebné poukázať na výpoveď svedka Z., starostu Obce Belá v roku 2008 - zápisnica o ústnom pojednávaní č. 9500401/1/818481/2012 zo dňa 10.04.2012, že práce uvedené na faktúre č. 2008/25 boli určite ukončené v júni 2008. V súpise prác a dodávok (Obec Belá) sa ako jednotka množstva používa aj meter štvorcový. Rovnaké nedostatky s výnimkou nezrovnalosti medzi zmluvou a súpisom prác a dodávok ako faktúra č. 030/2008 zo dňa 15.08.2008 vykazujú aj faktúry č. 033/2008 zo dňa 29.08.2008. Taktiež je potrebné poukázať na to, že žalobca v zápisnici zo dňa 05.06.2012 č. 9500401/5/711252/2012 uviedol, že súpisy prác a dodávok boli považované za preberacie a odovzdávajúce protokoly, pričom jednotlivé súpisy prác ako príloha k faktúram nie sú podpísané objednávateľom a ani zhotoviteľom, tieto boli podpísané žalobcom až dňa 11.11.2010, z dôvodu odovzdania dokladov orgánom činným v trestnom konaní.

5. Podľa správneho súdu z daňového konania nesporne vyplynul záver, že správca dane sa pri preverovaní fakturačných plnení neobmedzil iba na obsah vyššie spomínaného úradného záznamu a na dôkazy predložené žalobcom, ale vykonal aj šetrenie so zameraním na spoločnosť JCO, s.r.o., Malacky, k vypočutiu konateľa spoločnosti Antona Fojtíka, Ľubomíra Gába, a taktiež svedeckou výpoveďou Ing. Ivana Dvorského, písomnou výpoveďou Silvestra Oberta - zamestnanca žalobcu, pričom ani z predmetných výpovedí nebolo preukázané, že spoločnosť JCO, s.r.o., Malacky zrealizovala fakturované plnenia.

6. Podľa názoru správneho súdu napriek týmto tvrdeniam žalobca bol v konaní nečinný, neoznačil dôkazy, nenavrhol výsluch svedkov, ktorí by tieto skutočnosti mohli potvrdiť, neoznačil svedkov, ktorí by rozsah stavebných prác potvrdili. Je nepochybné, že pokiaľ žalobca predložil zoznam zamestnancov správcovi dane a pokiaľ svedok Y. uviedol ich ako spolupracovníkov, išlo o zamestnancov žalobcu. Tak isto v rámci konania bol vypočutý svedok Z., bývalý starosta obce Belá v roku 2008, a tento v zápisnici o ústnom pojednávaní č. 9500401/1/818481/2012 uviedol, že podpisoval faktúry č. 2008/27 zo dňa 30.06.2008 a č. 2008/25 zo dňa 12.06.2008 od žalobcu, pričom boli vykonané práce tak, ako je uvedené na faktúrach a boli určite ukončené v júni. Osoby, ktoré práce vykonávali, nevedel identifikovať, taktiež nevedel uviesť, či boli vedené nejaké evidencie. V danom prípade malo ísť o stavebné a zemné práce, ktoré mal žalobca zabezpečovať ako objednávateľ prostredníctvom zhotoviteľa JCO, s.r.o., Malacky na základe zmluvy o dielo zo dňa 01.05.2008, pričom podľa názoru súdu žalobca pri obchodno-záväzkových vzťahoch mal postupovať s dostatočnou starostlivosťou, tak aby disponoval dostatočnými dôkazmi, ktorými by preukazoval skutočný rozsah prác, ktoré mal prijať od obchodnej spoločnosti JCO, s.r.o.. Žalobca v danom prípade nevedel stavebný denník. Svoje tvrdenie mohol byť spôsobilý preukázať označením svedkov, svojich pracovníkov, ktorí by potvrdili, ktorí konkrétni pracovníci zo strany JCO, s.r.o., súčasne s nimi a v akom časovom období na konkrétnej stavbe pracovali, a tým stotožniť rozsah fakturovaných prác následným výsluchom osôb, ktoré za JCO, s.r.o., mali práce vykonávať, mohol byť spôsobilý stotožniť rozsah fakturovaných prác.

7. Krajský súd v Žiline zdôraznil, že žalobcom predložené listinné dôkazy nepreukázali presný rozsah vykonaných stavebných prác, resp. terénnych úprav, aby práce boli riadne identifikovateľné a nezameniteľné, preto nebolo možné z obsahu týchto listinných dôkazov rozsah vykonaných prác, terénnych úprav s obsahom ich účtovania dodávateľskou firmou JCO, s. r. o., konfrontovať.

8. Správny súd konštatoval, že žalobca mal pri obchodno-záväzkových vzťahoch postupovať s dostatočnou starostlivosťou tak, aby disponoval dostatočnými dôkazmi, ktorými by preukazoval skutočný rozsah prác, ktoré mal prijať od obchodnej spoločnosti JCO, s.r.o. (pričom je obvyklé pri prácach v takom rozsahu, ako boli uvedené na jednotlivých faktúrach, podľa názoru súdu aj viesť stavebný denník). Svoje tvrdenie mohol byť spôsobilý preukázať označením svedkov, svojich pracovníkov, ktorí by potvrdili, ktorí pracovníci JCO, s.r.o., a v akom časovom období, na akej stavbe pracovali, a tým stotožniť rozsah fakturovaných prác a aj následným výsluchom osôb, ktoré za JCO, s.r.o., mali práce vykonávať, mohol byť spôsobilý stotožniť rozsah fakturovaných prác.

9. Správny súd dospel k záveru, že pokiaľ žalobca tvrdil, že správny orgán vychádzal z jediného dôkazu úradného záznamu, tak tento záver z obsahu napadnutého rozhodnutia žalovaného a prvostupňového rozhodnutia nevyplýva. Súď súčasne vyhodnotil nezabezpečenie prítomnosti svedka Fojtíka za postup, ktorý je súladný so zákonom práve z dôvodu, že správca dane vykonal účelné kroky na zabezpečenie účasti osôb na pojednávaní (u G., nebola k dispozícii správne mu orgánu jeho kontaktná adresa). Podľa názoru krajského súdu žalobca nepochybil, keď vychádzal z tých dôkazov, ktoré produkoval žalobca v konaní, a ktoré si zabezpečil v rámci riadneho zistenia skutkového stavu veci správca dane, pričom tvrdenie, že žalobca nepreukázal, že účtované plnenie bolo dodané spoločnosťou JCO s. r. o. vyplýva z obsahu vykonaného dokazovania.

10. Správny súd sa stotožnil s názorom správcu dane, že nebola naplnená ani ďalšia kumulatívna podmienka priznania nároku na odpočet DPH, keď nebol v konaní predložený riadny účtovný doklad -

faktúra v súlade s ust. § 71 Zákona o DPH, keď posudzovaná faktúra neobsahovala množstvá a druh dodaného tovaru alebo rozsah a druh dodaných služieb, navyše posudzovaná faktúra ani neodkazuje, že jej súčasťou je súpis prác. Z obsahu súpisu prác a dodávok nevyplýva, že by bol potvrdený vystaviteľom faktúry a z jeho obsahu nie je zrejmé, že sa viaže k posudzovanej faktúre. Ani z obsahu súpisu nemožno riadne identifikovať rozsah, množstvo prác aj vo vzťahu k ich časovému prevedeniu.

11. Správny súd v tejto súvislosti poukazuje na obdobnú vec v konaní vedenom na Krajskom súde v Žiline pod sp. zn. 20S/42/2013 a rozsudok z 03.09.2013, ktorý bol potvrdený rozsudkom Najvyššieho súdu SR č.k. 8Sžf/121/2013 zo dňa 29.01.2015. Najvyšší súd v odôvodnení svojho rozsudku konštatuje, že „samotná existencia faktúry vyhotovenej platiteľom dane, na ktorej je uvedená DPH, nezakladá právo na odpočítanie dane uvedenej na faktúre. Technicky je možné vyhotoviť akýkoľvek doklad znejúci na určité plnenie, bez ohľadu na to, či takéto plnenie skutočne poskytnuté bolo. Splnenie formálnej stránky je jednou z podmienok, aby bolo na základe týchto dokladov uznané odpočítanie dane, ale tieto doklady musia byť odrazom reálneho plnenia.“ Ďalej poukazuje na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR v konaní 2Sžf/4/2009 z 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR III.ÚS 78/2011-17 z 23.02.2011, z ktorého odôvodnenia vyplýva, že „dôkazné bremeno je na daňovom subjekte (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2 a § 52 Zákona o DPH). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet DPH (iniciátorom odpočítania DPH) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatnil 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 DPH uznaný ako oprávnený.“

12. O trovách konania žalovaného správny súd rozhodol podľa § 168 S.s.p. tak, že úspešnému žalovanému náhradu trov nepriznal, pretože zo súdneho spisu ani nevyplývalo, že by žalovanému v súvislosti so súdnym konaním vznikli a v danom prípade neexistovali na ich priznanie ani dôvody hodné osobitného zreteľa.

II. Kasačná sťažnosť a vyjadrenia

13. Proti rozsudku správneho súdu podal v zákonnej lehote žalobca (sťažovateľ) kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g/ a h/ S.s.p., v ktorej namietal, že správny súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci a správny súd sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu. Navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie; a aby zaviazal žalovaného uhradiť žalobcovi trovy kasačného konania.

14. Sťažovateľ sa pridržal pôvodných žalobných dôvodov. Namietal v nich, že žalobca v rámci daňovej kontroly predložil faktúry č. 030/2008, č. 033/2008, prílohou ktorých bol i súpis vykonaných prác. Vzhľadom na uvedené boli splnené podmienky § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a 71 zákona o DPH, z ktorých vyplýva, že jediným predpokladom pre uplatnenie práva na odpočítanie DPH je existencia faktúry. Uvedené závery potvrdzuje i znenie čl. 168 písm. a) a čl. 178 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES zo dňa 28.11.2006, ktorá taktiež stanovuje ako jedinou podmienku pre uskutočnenie odpočítania dane existenciu vystavenej faktúry. Uvedený záver potvrdzuje i ustálená prax Súdneho dvora Európskej únie, ktorá uviedla, že členské štáty môžu obmedziť právo na odpočítanie DPH len v prípade uvedenom v smernici č. 2006/112. (rozsudok Lennartz - C 97/90, Ghent Coal Terminal - C 37/95). Vzhľadom na uvedené nie je zrejmé na základe čoho dospel krajský súd k záveru, že v rámci konania nebol predložený riadny daňový doklad. Ďalej uviedol, že vystaviteľom faktúry bola spoločnosť JCO, s.r.o., ktorá nesie zodpovednosť za obsahovú stránku vystavenej faktúry. Žalobca ako odberateľ nemôže niesť zodpovednosť za prípadné vady vystavenej faktúry. Uvedený záver potvrdzuje i výklad smernice 2006/112/ES, ktorý ustálil, že odpočítanie DPH je potrebné priznať, ak sú splnené základné požiadavky, hoci určité formálne požiadavky zdaniteľné osoby opomenuli splniť (Ecotrade C 95/07, C 96/07). V uvedenom prípade žalobca predložil všetky listinné dôkazy, ktorými disponoval vzhľadom na uvedené

momentom odovzdania daňových dokladov daňový subjekt uniesol dôkazné bremeno a týmto momentom prešlo dôkazné bremeno na správcu dane. Vzhľadom na to, že žalobca predložil perfektné daňové doklady - nebol správca dane oprávnený požadovať ďalšie dôkazy k preukázaniu skutočností uvedených v predložených dokladoch. V tejto súvislosti poukazujeme na to, že daňové doklady sú taktiež dôkaznými prostriedkami. V zmysle rozsudkov ESD č. C-80/11 a C-142/11 je faktúra dostatočným dokladom a dôkazom a správca dane musí na základe objektívnych dôkazov preukázať, že došlo k podvodnému konaniu a že daňovník o tom vedel alebo mohol vedieť. Zo strany správcu dane však nedošlo k predloženiu žiadnych dôkazov, ktoré by potvrdzovali, že služby neboli poskytnuté. V zmysle rozsudkov ESD č. C-80/11 a 0142/11 je faktúra dostatočným dokladom a dôkazom pre odpočet DPH a správca dane musí na základe objektívnych dôkazov preukázať, že došlo k podvodnému konaniu a daňovník (v tomto prípade žalujúci) o tom vedel alebo mal vedieť. Ďalej žalobca poukázal na rozhodnutia českých všeobecných súdov a ústavného súdu ČR. Ak správca takéto objektívne dôkazy nepredloží, nemá právo odmietnuť odpočet dane. ak sťažovateľ vyhovie výzve predložením účtovných dokladov, splnil si svoju zákonnú povinnosť, a tak je na správcovi dane, aby sťažovateľovi nárok na nadmerný odpočet uznal, alebo aby preukázal, že predložené doklady sú nevierohodné resp. nesprávne, t. j., že neodpovedajú skutočnému stavu veci (II. ÚS 232/2002). Ďalej ak má správca dane pochybnosti o hodnote dôkazných prostriedkov , ktorými daňový subjekt preukazuje svoje tvrdenia, prenáša sa dôkazné bremeno na správcu dane, ktorého povinnosťou je potom preukázať existenciu takých skutočností, ktoré vierohodnosť, správnosť resp. úplnosť účtovníctva úplne vyvracajú. (5 Afs 58/2006-41). Tiež tvrdenie, že daňový subjekt je povinný na základe príslušných zákonných ustanovení viesť účtovníctvo. Zmyslom a účelom účtovníctva je poskytnúť tomu, kto ho vedie, i oprávnenej tretej osobe vierohodný, úplný a správny prehľad o predmete. Daňový subjekt si splní svoju dôkaznú povinnosť vo vzťahu k tvrdeniam, ktoré správcovi dane predostrie, pokiaľ ich preukáže svojim účtovníctvom, iba ak správca dane preukáže, že vo vzťahu k tomuto tvrdeniu je účtovníctvo daňového subjektu nevierohodné, neúplné alebo nesprávne (5 Afs 37/2008).

15. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

III. Konanie pred kasačným súdom

16. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“ alebo „kasačný súd“) ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 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 vec a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho súdu www.nsud.sk. Rozsudok bol verejne vyhlásený 08 decembra 2020 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

17. Kasačný súd po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku správneho súdu preskúmal rozsudok správneho súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, skúmal aj napadnuté rozhodnutia žalovaného správneho orgánu a konanie mu predchádzajúce najmä z toho pohľadu, či sa správny súd vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

18. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Daňový poriadok preto zakotvuje oprávnenia daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či daňové subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. 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.

19. Preskúmaním veci kasačný súd zistil, že kľúčovou otázkou pre posúdenie veci je preukázanie naplnenia podmienok pre uplatnenie si odpočtu DPH a s tým súvisiace unesenie dôkazného bremena zo

strany sťažovateľa, resp. jeho prípadný prenos na správcu dane. S poukazom na obsah spisu s týmto však bezprostredne súvisí aj čiastková otázka viažuca sa k tomu, či sťažovateľ prijal všetky rozumné opatrenia s odbornou starostlivosťou vyplývajúcou z jeho podnikateľskej činnosti za účelom zabránenia tomu, aby bolo reálne uskutočnenie zdaniteľných obchodov, tak ako sú deklarované prostredníctvom daňových dokladov, spochybnené.

20. Kasačný súd má za preukázaný skutkový stav zistený daňovými orgánmi. Z odôvodnení rozhodnutí daňových orgánov je zrejmé, že vo vzťahu k odpočtu DPH sťažovateľ nepreukázal reálne dodanie tovaru deklarovaným dodávateľom - obchodnou spoločnosťou JCO, s. r. o., v dôsledku čoho nesplnil podmienky pre uplatnenie si nároku na odpočet DPH ustanovené zákonom o DPH. Kasačný súd zdôrazňuje, že napriek tomu, že sťažovateľ predložil formálne doklady, tieto ešte samy o sebe nepreukazujú splnenie hmotnoprávných podmienok uvedených v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. Z citovaných ustanovení vyplýva, že daňový subjekt je povinný na jednej strane predložiť formálne doklady, avšak zároveň je povinný a v tomto smere aj znáša dôkazné bremeno, preukázať, že zdaniteľné obchody, tak ako sú deklarované predmetnými formálnymi dokladmi sa aj reálne uskutočnili. Reálne uskutočnenie zdaniteľných obchodov v tomto prejednávanej prípade zahŕňa na jednej strane preukázanie reálneho dodania tovaru (v stanovenom množstve, čase a stanoveným spôsobom) a na strane druhej preukázanie, že tento tovar bol dodaný deklarovaným dodávateľom.

21. Z výpovedí svedkov, šetrenia daňových orgánov a ostatných skutočností v administratívnom spise však vyplynulo, že v danej veci nebolo žalobcom jasne preukázané, že žalobcovi skutočne sporné služby fakturované faktúrou č. 030/2008 a 033/2008 dodala spoločnosť JCO, s.r.o., pričom je potrebné uviesť, že ak by ich aj dodala, čo však v daňovom konaní nebolo preukázané, tak, predložený doklad (sporná faktúra) neobsahoval náležitosti, ktoré pre faktúru vyžaduje ust. § 71 ods. 2 zákona o DPH.

22. Pokiaľ ide o zodpovedanie otázky dôkazného bremena, kasačný súd sa stotožňuje s konštatovaním krajského súdu, že toto nesie sťažovateľ, keďže daňové orgány preverujú správnosť výšky priznanej daňovej povinnosti a uplatnených nárokov na odpočet dane, avšak nie je ich povinnosťou zisťovať a preukazovať, ako sa deklarované zdaniteľné obchody v skutočnosti odohrali. Vo všeobecnosti dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia zaťažuje predovšetkým daňový subjekt, avšak v súvislosti s právom EÚ (vrátane judikatúry Súdneho dvora), existujú situácie, kedy je potrebné preukazovanie vedomosti sťažovateľa o jeho účasti na podvodnom konaní alebo na zneužití práva zo strany daňového orgánu. V tejto súvislosti je však možné požadovať, aby daňový subjekt prijal všetky rozumné opatrenia, ktoré možno od neho požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na takomto konaní. V prejednávanej veci bol však na podklade šetrenia daňových orgánov spochybnený reálny základ zdaniteľného plnenia priamo medzi deklarovaným dodávateľom a sťažovateľom, a to aj v rámci subdodávateľských stupňov zdaniteľných plnení.

23. V tomto smere sa tak možno v plnej miere stotožniť s názorom správneho súdu, že nebolo preukázané splnenie podmienky podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH, a teda nie je ďalej potrebné preukazovanie vedomosti sťažovateľa o jeho účasti na podvodnom konaní alebo na zneužití práva.

24. Záverom kasačný súd uvádza, že obchodnými transakciami sťažovateľa s obchodnou spoločnosťou JCO, s. r. o. sa už zaoberal vo svojich skorších rozhodnutiach vo veciach vedených pod sp. zn. 8Sžf/121/2013 a pod sp. zn. 8Sžf/122/2013, kde kasačný súd dospel k totožným záverom, že reálne dodanie tovaru nebolo preukázané.

25. Vychádzajúc z uvedeného a s ohľadom na to, že vznesené kasačné námietky neboli spôsobilé na zmenu, alebo zrušenie napadnutého rozsudku, kasačný súd kasačnú sťažnosť sťažovateľa ako nedôvodnú zamietol podľa § 461 S.s.p..

26. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 S.s.p. a contrario k §§ 167 ods. 1 a 168 S.s.p., tak, že žiaden z účastníkov nemá právo na náhradu trov kasačného konania, pretože sťažovateľ nebol v kasačnom konaní úspešný a v prípade žalovaného nedošlo k naplneniu predpokladu obsiahnutého v ust. § 168 S.s.p..

27. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd v pomere hlasov 3:0 (§

139 ods. 4 k § 463 S.s.p.).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.