

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 8Sžfk/66/2017
Identifikačné číslo spisu: 6016201076
Dátum vydania rozhodnutia: 26.02.2019
Meno a priezvisko: Mgr. Peter Melicher
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:6016201076.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom predsedu senátu Mgr. Petra Melichera a členiek senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a JUDr. Eriky Šobichovej, v právnej veci sťažovateľa (pôvodne žalobca): VERCAJCH CENTRUM, spol. s r. o., Lieskovská cesta 6, Zvolen, IČO : 36 004 359, zastúpený: JUDr. Evou Krchňavou, advokátkou, so sídlom advokátskej kancelárie Rudlovská cesta 47, Banská Bystrica, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 104142309/2016 zo dňa 20.11.2016, č. 104142186/2016 zo dňa 20.11.2016 a č. 104142432/2016 zo dňa 20.11.2016, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 24S/159/2016-40 zo dňa 20. júla 2017, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 24S/159/2016-40 zo dňa 20. júla 2017 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

. Krajský súd v Banskej Bystrici (ďalej v texte rozsudku len „krajský súd“) rozsudkom č k 4S/159/2016-40 zo dňa 20. júla 2017 podľa ust. § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. v znení neskorších predpisov Správny súdny poriadok (ďalej len „S. s. p.“) zamietol žaloby, ktorými sa žalobca domáhal, aby súd zrušil rozhodnutie žalovaného č. 104142309/2016 zo dňa 20. novembra 2016, ktorým bolo potvrdené prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 103793102/2016 zo dňa 25. augusta 2016, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel DPH za september 2012 v sume 4 500,-Eur, aby zrušil rozhodnutie žalovaného č 104142186/2016 zo dňa 20. novembra 2016, ktorým bolo potvrdené prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 103793344/2016 zo dňa 25. augusta 2016, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel DPH za október 2012 v sume 4 834,74 Eur a aby zrušil rozhodnutie žalovaného č. 104142432/2016 zo dňa 20. novembra 2016, ktorým bolo potvrdené prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 103792797/2016 zo dňa 25. augusta 2016, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel DPH za august 2012 v sume 4 080,-Eur.

2. V odôvodnení rozsudku krajský súd uviedol, že orgány verejnej správy svoje rozhodnutia založili na zistení, že žalobca nesplnil hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, nakoľko nebolo preukázané, že tovar a služby žalobcovi dodali dodávatelia uvedení na faktúrach, z ktorých si žalobca uplatnil nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty. Zdôraznil, že napadnuté rozhodnutia žalovaného a správca dane majú podklad v daňovej kontrole za zdaňovacie obdobie kalendárneho roka 2012, rozhodnutia boli vydané za jednotlivé zdaňovacie obdobia kalendárneho roka 2012 a v zásade sa týkajú troch, resp. dvoch obchodných prípadov žalobcu realizovaných s dodávateľmi žalobcu, obchodnými spoločnosťami I.Z.K.-plus, s. r. o. a ALMEGA, s. r. o.. V rámci preverenia týchto obchodných prípadov žalovaný konštatoval, že žalobca nepreukázal, že mu vznikol nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, nakoľko nebolo preukázané, že služby dodal dodávateľ uvedený na faktúre, z ktorých si žalobca uplatňuje odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Predmetné rozhodnutia neboli založené na konštatovaní, že služby, v danom prípade opravy striech a s tým súvisiace práce, neboli vôbec vykonané a predmetom uplatnenia nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty boli služby, ktoré neboli vykonané vôbec. Správca dane (a žalovaný) uznal, resp. nepoprel, že oprava striech bola vykonaná, svoje rozhodnutia však založil na konštatovaní, že nebola vykonaná spôsobom, akým deklaroval žalobca v daňovom priznaní. Vzhľadom k tomu, na ktorých skutkových zisteniach žalovaný (a správca dane) založili svoje rozhodnutia, ďalšie dokazovanie spočívajúce v miestnom zisťovaní by neprinieslo žiadne také skutkové zistenia, ktoré by mohli ovplyvniť závery správca dane a jeho konštatovanie, na ktorom svoje rozhodnutia založil.

3. Krajský súd ďalej konštatoval, že žalobca vo všetkých podaných žalobách nesprávne uvádza, že žalovaný svoje rozhodnutia založil na pochybnostiach, ktoré vznikli u jeho dodávateľov nakoľko nebolo možné dohliadať účtovné záznamy dodávateľov fakturovaných služieb a táto skutočnosť nemôže byť dôvodom pre neuznanie nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty u žalobcu ako objednávateľa. Žalovaný (a správca dane) svoje rozhodnutia založili predovšetkým na tom, že dospeli k záveru, že žalobca nepreukázal vznik nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, nakoľko nepreukázal dodanie služieb (prác) dodávateľmi uvedenými na faktúrach. Vzhľadom k tomu, správca dane vykonal dokazovanie a preveroval tvrdenia žalobcu u jeho dodávateľov a konštatoval, že ani preverovaním tvrdení žalobcu u týchto spoločností sa nepodarilo preukázať, že žalobcovi nárok na odpočítanie dane vznikol. Podľa názoru krajského súdu nemožno nič vytknúť postupu správca dane, ktorý preveroval tvrdenia žalobcu u jeho dodávateľov, najmä pokiaľ žalobca pôvodne na výzvu správca dane na predloženie projektovo technickej dokumentácie, preberacieho protokolu s uvedením zodpovedného pracovníka, od ktorého boli práce preberané, zoznamu pracovníkov, ktorí vykonávali práce a mali povolenie na vstup do areálu a mena osoby, ktorá prevzala finančné prostriedky ako úhradu faktúry uviedol, že „práce boli vykonávané ako udržiavacie práce, z toho dôvodu nebolo potrebné vypracovať správcom dane požadované technické dokumenty. Finančné prostriedky v oboch obchodných prípadoch mal prevziať U. I.". Pôvodne bol pritom k faktúram pripojený len rozpočet s výkazom výmer a príjmové a výdavkové doklady a ďalšie doklady žalobca ako daňový subjekt predložil až vo vyjadrení k zisteniam z daňovej kontroly. Ak zo žalobnej námietky vyplýva, že žalovaný hodnotil vykonané dokazovanie jednostranne, takáto námietka je len vyjadrením nesúhlasu s hodnotením správca dane (a žalovaného) a sama o sebe nemôže spôsobovať nezákonnosť napadnutých rozhodnutí. Tvrdenie o vyhodnotení len niektorých dôkazov je nekonkrétne bez toho, aby žalobca uviedol, ktorý dôkaz žalovaný (a správca dane) nevyhodnotil vôbec a aký by malo vplyv takéto pochybenie na zákonnosť napadnutých rozhodnutí. Ak správca dane (a žalovaný) skutkové zistenia vyplývajúce z vykonaného dokazovania vyhodnotili jednotlivito a všetky dôkazy v ich súvislosti, takýto postup je v súlade so zásadou voľného hodnotenia dôkazov.

4. Podľa názoru krajského súdu nemožno súhlasiť s tvrdením žalobcu, podľa ktorého správca dane na žalobcu nezákonne preniesol dôkazné bremeno ku skutočnostiam týkajúcim sa žalobcových dodávateľov. Žalobca pôvodne preukazoval splnenie zákonných podmienok pre odpočítanie dane z pridanej hodnoty len faktúrou, ku ktorej pripojil rozpočet s výkazom výmer a príjmové a výdavkové pokladničné doklady. Aj keď žalobca následne v konaní po oboznámení s výsledkami daňovej kontroly predložil aj preberacie protokoly a stavebné denníky, takéto dôkazy správca dane vyhodnotil tak, že

žalobca ani týmito dokladmi nepreukázal realnosť vykonania prác práve dodávateľmi uvedenými na faktúrach. S prihliadnutím na povahu obchodného prípadu krajský súd konštatoval, že právne posúdenie zo strany žalovaného (a správcu dane) nie je v rozpore s ich skutkovými zisteniami. Daňový subjekt, uplatňujúci si nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, je v tomto smere pre unesenie vlastnej dôkaznej povinnosti povinný disponovať takými dôkazmi, ktoré je možné verifikovať. Ak také dôkazy nemá, nemožno tvrdiť, že uniesol svoje dôkazné bremeno vyplývajúce z ustanovenia § 24 ods.1 zákona č.563/2009 Z. z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „daňový poriadok“). Samotné vyjadrenie konateľa dodávateľa, nie je dôkazom preukazujúcim tvrdenie žalobcu. Nie je ním ani stavebný denník a ani preberací protokol, pokiaľ z nich nevyplývajú skutočnosti, ktoré by bolo možné v daňovom konaní verifikovať, najmä pokiaľ ide o uvedenie stavebného dozoru, zoznamu osôb, ktoré práce vykonávali. Inak sa preberací protokol stáva len vyhlásením objednávateľa a dodávateľa, bez možnosti jeho overenia. Je v rozpore so zásadou logiky a zásadou poctivého podnikania, aby podnikateľský subjekt, ktorý má záujem o opravu striech na svojich objektoch, nedisponoval dokladmi umožňujúcimi mu prípadné budúce uplatnenie nárokov vyplývajúcich zo zodpovednosti za vady diela, dokladmi, z ktorých by vyplývalo, aký materiál bude pri oprave striech použitý a kto odborne zodpovedá za riadne vykonanie diela. Z uvedeného dôvodu správny súd dospel k záveru, že k nezákonnému preneseniu dôkazného bremena na žalobcu nedošlo.

5. Krajský súd v odôvodnení napadnutého rozhodnutia vo vzťahu k rozhodnutiu žalovaného č 104142186/2016 zo dňa 20. novembra 2016 o ktorom žalobca tvrdil, že trpí vadou vo výroku, nakoľko nezohľadňuje skutočnosť, že prvostupňové rozhodnutie správcu dane odvolaním napadnuté nebolo uviedol, že ak žalovaný nezistil dôvody pre zmenu alebo zrušenie odvolaním napadnutého rozhodnutia, nemal inú možnosť ako odvolaním napadnuté rozhodnutie potvrdiť. V konečnom dôsledku zo žaloby nevyplýva, aký vplyv na práva, oprávnené záujmy a povinnosti žalobcu by vytyčaná vada mala, ako by sa jeho postavenie ako daňového subjektu zmenilo. Správny súd pri preskúmaní orgánov verejnej správy pritom prihliadne len na také vady konania, ktorými došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať vplyv na vydanie nezákonného rozhodnutia alebo opatrenia vo veci samej. Ani na základe tejto žalobnej námietky teda nemohol krajský súd konštatovať nezákonnosť napadnutého rozhodnutia (resp. rozhodnutí).

6. Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti krajský súd po preskúmaní napadnutých rozhodnutí žalovaného, ako aj rozhodnutí správcu dane a konania predchádzajúceho vydaniu týchto rozhodnutí z dôvodov uvedených v žalobách dospel k záveru, že z týchto dôvodov sú rozhodnutia žalovaného v súlade so zákonom, a preto s poukazom na § 190 S. s. p. žaloby zamietol.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenia

7. Proti rozsudku krajského súdu podal v zákonnej lehote žalobca kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g/ a h/ Správneho súdneho poriadku, v ktorej uviedol, že napadnutý rozsudok vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci a krajský súd sa v ňom odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu.

8. V kasačnej sťažnosti sťažovateľ uviedol, že nesprávne posúdenie veci krajským súdom vidí v tom, že tento tak ako žalovaný vyhodnotil sťažovateľom predložené doklady v daňovom konaní ako nedostatočné na preukázanie skutočnosti, že práce vykonal subjekt uvedený na faktúre. Pokiaľ v rámci obchodných vzťahov upravených Obchodným zákonníkom postačujú doklady, ktorými sťažovateľ disponuje, považuje sťažovateľ za neprimeranú požiadavku krajského súdu a žalovaného disponovať ďalšími dielčiami listinami, ktoré de facto len dopĺňajú zákonom vyžadované doklady. Sťažovateľ zotrúva na svojom názore, že predložené dôkazy dostatočne verifikovali realnosť uskutočnenia prác a osobu, ktorá ich vykonala. Sťažovateľ sa nestotožňuje s názorom krajského súdu, že samotné vyjadrenie konateľa dodávateľa nie je dôkazom preukazujúcim tvrdenie sťažovateľa. Sťažovateľ tvrdí, že ho krajský súd a žalovaný zaťažili neprimeraným dôkazným bremenom, nakoľko ani daňový poriadok ani judikatúra

nepredpokladá, že dôkazné bremeno daňového subjektu je absolútne. Nemožnosť preverenia účtovníctva dodávateľskej spoločnosti nemôže ísť na ťarchu sťažovateľa.

9. Sťažovateľ ďalej namietal, že krajský súd sa napadnutým rozhodnutím odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu. Poukázal pritom na rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/1/2010 zo dňa 19.08.2010, sp. zn. 3Sžf/104/2015 zo dňa 23.11.2016, sp. zn. 5Sžf/137/2013 zo dňa 27.11.2014, sp. zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15.03.2011 a sp. zn. 6Sžf/10/2012 zo dňa 28.11.2012. Podľa sťažovateľa konštatovaním správnosti záverov napadnutých rozhodnutí žalovaného a neuznaním žalobných námietok sťažovateľa došlo zo strany krajského súdu k odklonu od uvedenej ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu.

10. Sťažovateľ vzhľadom k uvedenému navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vrátil mu vec na ďalšie konanie alternatívne, aby kasačný súd rozsudok krajského súdu zmenil tak, že zruší napadnuté rozhodnutia žalovaného a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie a nové rozhodnutie vo veci. Taktiež žiadal priznanie trov konania a trov kasačného konania.

11. Ku kasačnej sťažnosti sa vyjadril žalovaný a uviedol, že správca dane nevykonával len dôkazy v neprospech žalobcu, vykonával dôkazy, ktoré mali viesť k verifikácii deklarovanych skutočností žalobcom, pričom z vykonaného dokazovania, po vyhodnotení jednotlivých vykonaných dôkazov, a to každého jednotlivo a všetkých vo vzájomnej súvislosti vyplynuli okolnosti v neprospech žalobcu, čo vyústilo do vydania žalobami napadnutých rozhodnutí a im predchádzajúcich prvostupňových rozhodnutí. Dokazovanie určitých skutočností tvrdených daňovým subjektom a ich vyvracanie správcou dane tvorí podstatu vedeného dokazovania určitých skutočností pre správne zistenie daňovej povinnosti a týmto sa realizuje dôkazné bremeno daňového subjektu a správcu dane. Postup správcu dane, ktorý ak došlo k spochybneniu reálneho obsahu deklarovanych skutočností na dotknutých faktúrach ďalej overoval, či deklarované zodpovedá skutočnosti, bol v súlade so zákonom.

12. Žalovaný ďalej uviedol, že aj z ustálenej judikatúry súdov nesporne vyplýva, že dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovaru a služieb zaťažuje daňový subjekt. Samotné formálne preukázanie dodávok tovaru a služieb len faktúrami nie je postačujúce. Faktúra je relevantným dokladom len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočne reálne plnenie. To, že doklady musia mať povahu faktu, musia byť vystavené na materiálnom podklade, a ako právna skutočnosť aj preukázané, vyplýva napr. aj z rozsudku Najvyššieho súdu sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR č k III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z ktorého vyplýva záver, že dôkazné bremeno je na daňovom subjekte, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za splnenia podmienok nárok na odpočet DPH.

13. Žalovaný poukázal aj na rozsudok Súdneho dvora EÚ C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21.06.2012 z ktorého vyplýva, že sa predpokladá obozretnosť daňového subjektu, jeho povinnosť zistiť si informácie o inom subjekte a ubezpečiť sa o zákonnom konaní obchodného partnera. V prípade, ak daňový subjekt vo svojich obchodných aktivitách neprejaví náležitú mieru opatrnosti, preberá na seba riziko, že bude v dôkaznej núdzi tak, ako k tomu došlo v predmetnom prípade v dôsledku nespôlupráce konateľov dodávateľov s daňovými orgánmi.

III.

Konanie na kasačnom súde

14. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len "najvyšší 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.

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

16. Podľa § 2 ods. 1 a 2 S. s. p., v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

17. Podľa § 6 ods. 1 S. s. p. správne súdy 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.

18. Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu bolo posúdenie, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci 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 s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúce vydaniu napadnutého rozhodnutia.

19. Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu najvyšší súd zistil skutkový stav, z ktorého vyplýva, že daňová kontrola u žalobcu k dani z pridanej hodnoty za január - december 2012 začala dňa 09.03.2015. Správca dane svojim rozhodnutím č.20628706/2015 zo dňa 6. augusta 2015 daňovú kontrolu prerušil odo dňa 18. augusta 2015 z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií. Po pominutí dôvodov, pre ktoré sa daňová kontrola prerušila (12. januára 2016), správca dane pokračoval vo výkone daňovej kontroly. Správca dane žalobcu ako daňový subjekt vyzval výzvou zo dňa 4. júla 2014 okrem iného v časti týkajúcej sa obchodných vzťahov s ALMEGA s. r. o. a I.Z.K.-plus s. r. o. na predloženie projektovo-technickej dokumentácie, stavebného denníka, preberacieho protokolu s uvedením zodpovedného pracovníka, od ktorého boli práce preberané, zoznam pracovníkov, ktorí vykonávali práce a mali povolenie na vstup do areálu a meno osoby, ktorá prevzala finančné prostriedky ako úhradu faktúry. K výzve sa konateľ žalobcu vyjadril tak, že práce boli vykonávané ako udržiavacie práce, z toho dôvodu nebolo potrebné vypracovať správcovi dane požadované technické dokumenty. Finančné prostriedky v oboch obchodných prípadoch mal prevziať Samuel I..

20. Obsahom administratívneho spisu je aj faktúra č.28092012/4 zo dňa 28. septembra 2012, ktorou dodávateľ ALMEGA s. r. o. fakturoval žalobcovi sumu 27.000,-Eur (z toho DPH vo výške 4.500,-Eur), na základe súpisu vykonaných prác na objekte v sklade OTEX v areáli spoločnosti na Lieskovskej ceste č.6 vo Zvolene, a to oprava strechy, výmena poškodenej krytiny, ochranný náter krytiny, oprava poškodených žľabov a odkvapov, terénne úpravy po oprave, spolu s rozpočtom s výkazom výmer, na ktorej je uvedený zhotoviteľ ALMEGA s. r. o. a spolu s výdavkovým a príjmovým dokladom. Dodávateľ I.Z.K.-plus s r. o. fakturoval žalobcovi sumu 24.600,-Eur (z toho DPH vo výške 4.100,-Eur) faktúrou č.94/2012 zo dňa 31. októbra 2012, na základe súpisu vykonaných prác vykonaných na objekte maloobchodnej predajne v Lučenci, a to oprava strechy, výmena poškodenej krytiny, ochranný náter krytiny, oprava poškodených žľabov a odkvapov, terénne úpravy + odvoz a uskladnenie sutín. Rovnaký dodávateľ fakturoval žalobcovi sumu 24.480,-Eur (z toho DPH vo výške 4.080 Eur) faktúrou č.57/2012 zo dňa 31. augusta 2012, na základe súpisu vykonaných prác na objekte v Lučenci, a to oprava strechy, výmena poškodenej krytiny, ochranný náter krytiny, oprava poškodených žľabov a odkvapov, terénne

úpravy po oprave. K faktúram je pripojený rozpočet s výkazom výmer a príjmové a výdavkové doklady. Ako zhotoviteľ je v rozpočte s výkazom výmer uvedená spoločnosť I.Z.K.-plus s. r. o..

21. Dňa 11. marca 2015 sa uskutočnilo ústne pojednávanie vo veci daňovej kontroly dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie rok 2012, na ktorom boli preverované obchodné operácie daňového subjektu s obchodnými spoločnosťami I.Z.K.-plus s.r.o. a ALMEGA s. r. o., u ktorých správca dane konštatoval, že daňový subjekt nepreukázal, že služby boli reálne uskutočnené práve osobou uvedenou na faktúre, preto položky 40.000,-Eur a 22.500,-Eur nespĺňali podmienku daňového výdavku - podmienku vecnosti, existencie a preukaznosti, a preto ich správca dane považoval za položku zvyšujúcu výsledok hospodárenia. K zápisnici z ústneho pojednávania sa následne vyjadril žalobca, vo vzťahu k uvedeným položkám. Predložil doklady vo vzťahu k spoločnosti ALMEGA s. r. o. - rozpočet s výkazom výmer, stavebný denník, odovzdávací protokol, doklad o úhrade a vo vzťahu k spoločnosti I.Z.K.-plus s. r. o.- rozpočty s výkazom výmer, stavebný denník, odovzdávacie protokoly a doklady o úhrade faktúr. Uviedol, že hotovosť prevzal konateľ spoločnosti pán V. (ALMEGA s. r. o.) resp. pán K. (I.Z.K.-plus s. r. o.). V rámci písomného vyjadrenia žalobca uviedol, že na vyjadrenie, ktoré podal a podpísal N.. V. nie je možné prihliadať, nakoľko v dobe predchádzajúcich vyjadrení nevykonával funkciu, ktorá by mu to povoľovala.

22. V rámci daňovej kontroly na daň z pridanej hodnoty za rok 2012 sa uskutočnilo ústne pojednávanie dňa 17. februára 2016. Vo vzťahu k obchodným prípadom týkajúcim sa spoločností I.Z.K.-plus s. r. o. a ALMEGA s. r. o. správca dane konštatoval, že daňový subjekt nepredložil správcovi dane dôkazy, ktoré by preukazovali, že ním deklarované skutočnosti sú v súlade so skutkovým stavom, pri preverovaní sa nepotvrdilo reálne uskutočnenie služieb podľa dodávateľských faktúr od I.Z.K.-plus s. r. o. a ALMEGA s. r. o. Vo vzťahu k týmto zisteniam sa žalobca vyjadril tak, že nemôže byť na ťarchu daňového subjektu, že konatelia dodávateľských spoločností nekomunikovali so správcom dane, čím správca dane nebol schopný overiť účtovníctvo týchto spoločností. K vyjadreniu bol pripojený aj Preberací protokol o odovzdaní a prevzatí prác (k faktúre č.94/2012) zo dňa 31. októbra 2012, opatrený pečiatkou žalobcu a za dodávateľa podpisom p. Č., Preberací protokol o odovzdaní a prevzatí prác zo dňa 30. augusta 2012 (k faktúre č.57/2012), opatrený pečiatkou žalobcu a podpisom, za dodávateľa protokol podpísal p. Čonka, výkaz rozpočet s výkazom výmer z 1.8.2012, s uvedením zhotoviteľa I.Z.K.-plus s. r. o.. K faktúre č.28092012/4 vystavenej dodávateľom ALMEGA s. r. o. bol pripojený odovzdávací a preberací protokol z 8.9.2012 opatrený pečiatkou a podpisom ako dodávateľa tak aj zhotoviteľa, rozpočet s výkazom výmer zo dňa 15. augusta 2012 s uvedením zhotoviteľa ALMEGA s. r. o.. Daňový subjekt tiež k vyjadreniu pripojil Stavebný denník vo vzťahu k budove OTEX, zhotoviteľ ALMEGA s. r. o., stavbyvedúci P. Č.ík a Stavebný denník stavby: „Opravy Lučenec“, zhotoviteľ I.Z.K.-plus s. r. o., stavbyvedúci L.. Č.. Správca dane pod č.103129883/2016 zo dňa 12. mája 2016 vypracoval Protokol z daňovej kontroly (ďalej len „Protokol“), ktorý doručil žalobcovi dňa 17. mája 2016 spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v Protokole. Vyjadrenie k Protokolu správca dane s daňovým subjektom prejednal na ústnom pojednávaní dňa 22. augusta 2016. Následne správca dane vydal rozhodnutia o určení rozdielu dane z pridanej hodnoty za jednotlivé zdaňovacie obdobia kalendárneho roka 2012.

23. Prvostupňové rozhodnutie správcu dane č. 103793102/2016 zo dňa 25. augusta 2016, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel DPH za september 2012 v sume 4 500,-EUR, bolo odôvodnené tým, že správca dane neuznal žalobcovi odpočítanie dane z faktúry č 28092012/4 zo dňa 28. septembra 2012 od dodávateľa ALMEGA, s. r. o., Bratislava, vo výške základ dane 22 500,-EUR a DPH 4 500,-EUR. Predmetom fakturácie bola oprava strechy, výmena poškodenej krytiny, ochranný náter krytiny, oprava poškodených žľabov a odkvapov a terénne úpravy po oprave v objekte sklad OTEX v areáli daňového subjektu na Lieskovej ceste č. 6 vo Zvolene. Správca dane konštatoval, že daňový subjekt nepreukázal reálne uskutočnenie služby podľa vyššie uvedenej dodávateľskej faktúry a tým, že odpočítal daň z faktúry č 28092012/4 porušil ustanovenie § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“), podľa ktorého právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. Správca dane tiež konštatoval, že v rámci daňovej kontroly žiadal daňový subjekt o predloženie projektovej a technickej

dokumentácie, stavebného denníka, preberacieho protokolu s uvedením zodpovedného pracovníka, od ktorého boli práce preberané, zoznamy pracovníkov, ktoré vykonávali práce alebo mali povolenie na vstup do areálu a mená osoby, ktorá prevzala finančné prostriedky ako úhradu faktúry, ktorá bola realizovaná v hotovosti. Daňový subjekt pritom v odpovedi na výzvu nepredložil žiadne doklady a dôkazy, ktoré by preukazovali uskutočnenie fakturovaných prác dodávateľom ALMEGA, s.r.o., s odôvodnením, že išlo o udržiavacie práce, na ktoré nebolo potrebné vykonať technické dokumenty, zoznam pracovníkov nevlastní, povolenie na vstup do areálu nebol potrebný. Finančné prostriedky podľa vyjadrenia konateľa daňového subjektu prevzal U. I.. V nadväznosti na takéto tvrdenia daňového subjektu správca dane na základe dožiadania preveroval u spoločnosti ALMEGA, s. r. o., zaúčtovanie a reálne uskutočnenie fakturovanej služby. Zásielky zasielané na adresu sídla podľa výpisu z obchodného registra boli vrátené s poznámkou „adresát neznámy“, predvolanie aj opakované predvolanie zaslané na adresu trvalého bydliska konateľa spoločnosti C. V. sa vrátili neprevzaté v odbernej lehote. Správca dane požiadal miestne príslušného správcu dane o vykonanie svedeckej výpovede konateľa spoločnosti ALMEGA, s. r. o.. Na predvolania k svedeckej výpovedi sa C. V. nedostavil, nedostavil sa ani žiadny zástupca daňového subjektu. Predvedenie konateľa dodávateľa nebolo úspešné z dôvodu, že sa na adrese trvalého bydliska dlhodobo nezdržuje. Zo zistení správcu dane tiež vyplynulo, že v subjekte dodávateľa ide o spoločnosť, ktorá od roku 2009 nepodáva prehľady a hlásenia k závislej činnosti, v roku 2012 nemala zamestnancov a neplní si daňové povinnosti, nakoľko od roku 2009 nepodala daňové priznanie na dani z príjmov právnickej osoby. Správca dane tiež nezistil žiadnu súvislosť osoby U. I. so spoločnosťou ALMEGA, s. r. o. Vo vzťahu k dôvodnosti uplatneného nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty správca dane uviedol, že uskutočnenie dodania služby, vznik daňovej povinnosti a následne právo odpočítať daň nestačí deklarovať len po formálnej stránke, ale aj po obsahovej stránke osobou, ktorá je uvedená na faktúre ako dodávateľ. Nárok na odpočítanie dane nemá základ vo formálnom doklade, ale v existencii konkrétnej dodávky tovaru, resp. služby, nakoľko zákon o DPH nestojí iba na formálnom, ale aj na reálnom preukázaní dodania tovaru, resp. služby. Dôkaz predložením daňových dokladov je iba formálnym dôkazom dovŕšujúcim hmotnoprávne aspekty v prípade skutočného vykonania dodávky tovaru alebo služby. Záonné podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy, na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet dane. Základným predpokladom vzniku nároku na odpočet dane je pritom skutočnosť, že vznikla daňová povinnosť dodávateľovi tovaru alebo služby. Podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH, daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby. Ak nedôjde ku vzniku daňovej povinnosti, nemôže vzniknúť ani nárok na odpočet dane.

24. Prvostupňové rozhodnutie správcu dane č. 103793344/2016 zo dňa 25. augusta 2016, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel DPH za október 2012 v sume 4 834,74 EUR, bolo odôvodnené tým, že správca dane neuznal žalobcovi odpočítanie dane z faktúry č. 94/2012/4 zo dňa 31. októbra 2012 vo výške základ dane 20 500,-Eur a DPH 4 100, Eur od dodávateľa I.Z.K.-plus, s. r. o., Zohor, za opravu strechy, výmenu poškodennej krytiny, ochranný náter krytiny, oprava poškodených žľabov a odkvapov, odvoz, ukladanie sutín a terénne úpravy po oprave v objekte maloobchodnej predajne daňového subjektu P. I. B. T. D. Č.. X. Správca dane konštatoval, že daňový subjekt nepreukázal reálne uskutočnenie služby podľa vyššie uvedenej dodávateľskej faktúry od dodávateľa I.Z.K.-plus, s. r. o.. Vykonaným preverovaním bolo spochybnené reálne uskutočnenie služby osobou uvedenou na faktúre, a teda aj vznik daňovej povinnosti v zmysle § 19 zákona o DPH. Tým, že žalobca ako daňový subjekt odpočítal daň z faktúry č. 94/2012, porušil § 49 ods. 1 zákona o DPH, podľa ktorého právo odpočítať daň z tovaru alebo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. Správca dane zároveň neuznal odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry č. 6312223018 od dodávateľa Stredoslovenská energetika, a. s. Žilina za elektrickú energiu, základ dane 3 673,71 Eur a DPH 734,74 Eur. Vo vzťahu k dodávateľskej faktúre od dodávateľa I.Z.K.-plus, s. r. o., Zohor, správca dane konštatoval, že daňový subjekt bol žiadaný výzvou o predloženie projektovo - technickej dokumentácie, stavebného denníka, preberacieho protokolu s uvedením zodpovedného pracovníka, od ktorého boli práce preberané a mena osoby, ktorá prevzala finančné prostriedky ako úhradu faktúr, ktoré boli realizované v hotovosti. Daňový subjekt v odpovedi na výzvu nepredložil žiadne doklady a dôkazy, ktoré by preukazovali uskutočnenie fakturovaných prác dodávateľom I.Z.K.-plus, s.r.o., s odôvodnením, že išlo o udržiavacie práce, na ktoré nebolo potrebné vykonať technické dokumenty, pričom finančné

prostriedky podľa vyjadrenia konateľa daňového subjektu prevzal U. I.. Správca dane na základe dožiadania preveroval u spoločnosti I.Z.K.-plus, s r o., Zohor, zaúčtovanie a reálne uskutočnenie fakturovaných služieb, pričom zásielky zasielané na adresu sídla podľa výpisu z obchodného registra boli vrátené s poznámkou „adresát neznámy“. Miestne zisťovanie bolo vykonané aj na adrese, kde sa zdržiaval konateľ spoločnosti N. Č., podľa vyjadrenia ktorého práce boli vykonané dodávateľským spôsobom, subdodávateľa neidentifikoval - nevedel si spomenúť. Požadované doklady a účtovnú evidenciu konateľ dodávateľa prisľúbil doložiť, v stanovenom termíne tak neurobil a túto povinnosť si nesplnil. Výzva na predloženie dokladov konateľom spoločnosti prevzatá nebola. Následne správca dane požiadal miestne príslušného správcu dane o vykonanie svedeckej výpovede konateľa spoločnosti I.Z.K.-plus, s. r. o., N. Č., ktorý sa v stanovený deň na predvolanie nedostavil, nedostavil sa ani žiadny zástupca daňového subjektu. Predvedenie úspešné nebolo, nakoľko v mieste prechodného bydliska pána Č. sa nikto nenachádzal a nebolo zistené, kde sa tento zdržiava. Zo zistení správcu dane pritom vyplynulo, že v osobe dodávateľa ide o spoločnosť, ktorá nie je registrovaná na závislej činnosti, nemá zamestnancov a neplní si daňové povinnosti. Za rok 2012 dodávateľ nepodal daňové priznania na dani z príjmov právnickej osoby. Správca dane nezistil žiadnu súvislosť osoby U. I. so spoločnosťou I.Z.K.-plus, s. r. o.. Nakoľko účtovníctvo dodávateľa daňového subjektu nebolo k dispozícii, dodávateľ svoje vyjadrenie uvedené pri miestnom zisťovaní nepreukázal, dodávateľ nemal žiadnych zamestnancov, je nekontaktný, neplní si daňové povinnosti, dodanie fakturovaných služieb - oprava strechy je pochybné. Z uvedeného dôvodu mal správca dane za to, že daňový subjekt nepreukázal, že služby boli reálne uskutočnené práve osobou uvedenou na faktúre, položka v sumárnej výške 40 900,-Eur nespĺňala podmienku daňového výdavku, podmienku vecnosti, existencie a preukaznosti. Daňový subjekt síce k písomnému vyjadreniu doložil odovzdávací a preberací protokol a stavebný denník, ktoré pôvodne v odpovedi na výzvu nepredložil. Ani z dodatočne predložených dokumentov nebolo možné získať informáciu o dodávateľovi služby, resp. zodpovednom pracovníkovi, ktorý by mohol kvalifikovanou svedeckou výpoveďou alebo inými dôkazmi uskutočnenie služby potvrdiť. Na základe uvedeného potom správca dane konštatoval, že uskutočnenie dodania služby, vznik daňovej povinnosti a následne právo odpočítať daň nestačí deklarovať len po formálnej stránke, ale aj po obsahovej stránke osobou, ktorá je uvedená na faktúre ako dodávateľ. Odpočítanie dane nemá základ vo formálnom doklade, ale v existencii konkrétnej dodávky tovaru, resp. služby, nakoľko zákon o DPH nestojí iba na formálnom, ale aj na reálnom preukázaní dodania tovaru alebo služby. Dôkaz predložením daňových dokladov je iba formálnym dôkazom dovŕšujúcim hmotnoprávne aspekty v prípade skutočného vykonania dodávky tovaru alebo služby. Zákonné 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 odpočítanie dane. Základným predpokladom vzniku nároku na odpočet dane je pritom skutočnosť, že vznikla daňová povinnosť dodávateľovi tovaru alebo služby, ktorá v zmysle § 19 ods. 2 zákona o DPH vzniká dňom dodania služby. Ak nedôjde ku vzniku daňovej povinnosti, nemôže vzniknúť ani nárok na odpočítanie dane.

25. Prvostupňové rozhodnutie správcu dane č. 103792797/2016 zo dňa 25. augusta 2016, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel DPH za august 2012 v sume 4 080,74 EUR, bolo odôvodnené tým, že správca dane neuznal žalobcovi odpočítanie dane z faktúry č. 57/2012 zo dňa 31. augusta 2012 od dodávateľa I.Z.K.-plus, s. r. o., Zohor, zo základom dane 20 400,-Eur a DPH 4 080,-Eur za opravu strechy, výmenu poškodennej krytiny, ochranný náter krytiny, opravu poškodených žľabov a odkvapov a terénne úpravy po oprave na objekte v Lučenci. Správca dane konštatoval, že daňový subjekt nepreukázal reálne uskutočnenie služby podľa predmetnej dodávateľskej faktúry, vykonaným preverovaním bolo spochybnené reálne uskutočnenie služby osobou uvedenou na faktúre a teda aj vznik daňovej povinnosti v zmysle § 19 zákona o DPH. Tým, že daňový subjekt odpočítal daň z vyššie uvedenej faktúry porušil ustanovenie § 49 ods. 1 zákona o DPH, podľa ktorého právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. Správca dane konštatoval predchádzajúci výkon kontroly dane z príjmov právnickej osoby za rok 2012, pričom zistil, že daňový subjekt bol výzvou žiadaný o predloženie projektovej a technickej dokumentácie, stavebného denníka, preberacieho protokolu s uvedením zodpovedného pracovníka, od ktorého boli práce preberané a meno osoby, ktorá prevzala finančné prostriedky ako úhradu faktúr, ktoré boli realizované v hotovosti. Daňový subjekt pritom v odpovedi na výzvu nepredložil žiadne

doklady a dôkazy, ktoré by preukazovali uskutočnenie fakturovaných prác dodávateľom I.Z.K.-plus, s. r. o. s odôvodnením, že išlo o udržiavacie práce, na ktoré nebolo potrebné vykonať technické dokumenty. Finančné prostriedky podľa vyjadrenia konateľa daňového subjektu prevzal U. I.ý. Na základe dožiadania boli preverované skutočnosti u spoločnosti I.Z.K.-plus, s.r.o., zaúčtovanie a reálne uskutočnenie fakturovaných služieb. Zásilky zasielané na adresu sídla dodávateľa podľa obchodného registra boli vrátené s poznámkou „adresát neznámy“. Bolo vykonané miestne zisťovanie aj na adrese, kde sa zdržiava konateľ spoločnosti N. Č., ktorý uviedol, že práce boli vykonané dodávateľským spôsobom, subdodávateľa neidentifikoval - nevedel si spomenúť. Požadované doklady o účtovnú evidenciu prisľúbil doložiť, v stanovenom termíne tak neurobil a túto povinnosť si nesplnil. Následná výzva na predloženie dokladov nebola konateľom dodávateľa prevzatá. Správca dane požiadal aj miestne príslušného správcu dane o vykonanie svedeckej výpovede konateľa spoločnosti I.Z.K.-plus, s. r. o., pána N. Č.u, ktorý sa v stanovený deň k svedeckej výpovedi nedostavil, predvedenie bolo neúspešné, nakoľko v mieste prechodného bydliska sa konateľ dodávateľa nenachádzal a nebolo zistené kde sa zdržiava. Zo zistení správcu dane taktiež vyplynulo, že v subjekte dodávateľa ide o spoločnosť, ktorá nie je registrovaná na závislej činnosti, nemá zamestnancov a neplní si daňové povinnosti - za rok 2012 dodávateľ nepodal daňové priznanie na dani z príjmu právnickej osoby. Správca dane taktiež nezistil žiadnu súvislosť osoby U. I. so spoločnosťou I.Z.K.-plus, s. r. o. Nakoľko účtovníctvo dodávateľa daňového subjektu nebolo k dispozícii, dodávateľ svoje vyjadrenie uvedené pri miestnom zisťovaní nepreukázal, nemal žiadnych zamestnancov, je nekontaktný, neplní si daňové povinnosti, dodanie fakturovaných služieb - oprava strechy tak bolo pochybné. V priebehu daňovej kontroly sice daňový subjekt doložil odovzdávací a preberací protokol a stavebný denník, ktorý k pôvodnej výzve nepredložil, avšak ani z dodatočne predložených dokumentov nebolo možné získať informáciu o dodávateľovi služby, resp. zodpovednom pracovníkovi, ktorý by mohol kvalifikovanou svedeckou výpoveďou alebo inými dôkazmi jej uskutočnenie potvrdiť. Vzhľadom na uvedené správca dane konštatoval, že uskutočnenie dodania služby, vznik daňovej povinnosti a následné právo odpočítať daň nestačí deklarovať len po formálnej stránke, ale aj po obsahovej stránke a to osobou, ktorá je uvedená na faktúre ako dodávateľ. Nárok na odpočítanie dane nemá základ vo formálnom doklade, ale v existencii konkrétnej dodávky tovaru, resp. služby, nakoľko zákon o DPH nestojí iba na formálnom, ale aj na reálnom preukázaní dodania tovaru, resp. služby. Dôkaz predložením daňových dokladov je iba formálnym dôkazom dovŕšujúcim hmotnoprávne aspekty v prípade skutočného vykonania dodávky tovaru alebo služby. Zákonné 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 dane. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za fakturované plnenie, ani za dobromyseľnosti platiteľa. Základným predpokladom vzniku nároku na odpočet dane je skutočnosť, že vznikla daňová povinnosť dodávateľovi tovaru alebo služby, daňová povinnosť tak vzniká dňom dodania služby. Ak nedôjde ku vzniku daňovej povinnosti, nemôže vzniknúť nárok na odpočet dane. Samotné vystavenie faktúry a jej uvedenie do záznamov ešte nie je preukázaním uskutočnenia zdaniteľného obchodu. Samotná existencia faktúry ešte neznamená, že platiteľ má právo na odpočítanie dane. Je nevyhnutné, aby platiteľ dane preukázal, aké plnenia prijal na základe vyhotovenej faktúry, aby bolo možné posúdiť oprávnenosť odpočítania. Správca dane konštatoval, že žalobca ako daňový subjekt ani následnými vyjadreniami neuviedol skutočnosti, ktoré by správcovi dane neboli známe počas výkonu kontroly. Vykonaným preverovaním pritom bolo spochybnené reálne uskutočnenie služby osobou uvedenou na faktúre, a teda aj vznik daňovej povinnosti v zmysle § 19 zákona o DPH.

26. Proti vyššie uvedeným prvostupňovým rozhodnutiam správcu dane za zdaňovacie obdobia august, september, október 2012 podal žalobca v zákonom stanovenej lehote odvolania o ktorých žalovaný rozhodol rozhodnutím č. 104142309/2016 zo dňa 20. novembra 2016 (rozhodnutie týkajúce sa zdaňovacieho obdobia september 2012), rozhodnutím č.104142432/2016 zo dňa 20. novembra 2016 (rozhodnutie týkajúce sa zdaňovacieho obdobia august 2012) a rozhodnutím č. 104142186/2016 zo dňa 20. novembra 2016 (rozhodnutie týkajúce sa zdaňovacieho obdobia október 2012). Žalovaný svojimi rozhodnutiami odvolaním napadnuté rozhodnutia správcu dane potvrdil. Vo vzťahu k všetkým trom zdaňovacím obdobiam žalovaný konštatoval, že z dôvodu akceptovania odpočítania dane je platiteľ dane zaťažovaný dôkazným bremenom preukázateľnosti, že pri tejto službe vznikla daňová povinnosť, nielen po

formálnej stránke, ale aj obsahovej. Podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy, na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočítanie dane. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby a ani dobromyseľnosti platiteľa. Ak je platiteľ v pozícii dodávateľa, tak preukazuje, že zdaniteľné plnenie uskutočnil tak, ako bolo deklarovane na daňových dokladoch. Aj keď je platiteľ v pozícii odberateľa, rovnako musí preukázať, že zdaniteľné plnenie sa reálne uskutočnilo tak, ako je deklarovane v dokladoch. Kontrolovaný daňový subjekt nepredložil také dôkazy, ktoré by obsahovali citované atribúty a preto správca dane nepriznal právo na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od dodávateľa ALMEGA, s.r.o. a I.Z.K.-plus, s.r.o., nakoľko daňový subjekt porušil ustanovenia § 49 ods. 1 zákona o DPH, keď si ako platiteľ uplatnil právo odpočítať daň zo služieb, pri ktorých nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti a ustanovenie § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH, keď ako platiteľ odpočítal od dane, ktorú bol povinný platiť, daň, ktorú voči nemu uplatnil iný platiteľ v tuzemsku z tovaru, pričom dodanie služieb rovnako nebolo preukázané. Ak daňový subjekt v podaných odvolaniach tvrdil, že správca dane vyhodnotil dôkazy v súvislosti so spoločnosťami dodávateľov, žalovaný konštatoval, že daňový subjekt nevenoval náležitú pozornosť a nepristupoval s odbornou starostlivosťou úmernou vnímanému riziku k realizácii dodávok a služieb od dodávateľov ALMEGA, s. r. o. a I.Z.K.-plus, s. r. o.. Z jeho vyjadrení vyplýva, že peňažné prostriedky za dodanie prác prevzal U. I.. Ak by daňový subjekt venoval náležitú pozornosť a preveroval si svojho dodávateľa, zistil by, že osoba ním uvedená (U. I.) nie je konateľom ani iným štatutárnym zástupcom ani spoločnosti ALMEGA, s. r. o. a ani spoločnosti I.Z.K.-plus, s. r. o. Žalovaný tiež konštatoval, že v daných prípadoch nebolo preukázané, že práce fyzicky dodal deklarovane dodávateľ, samotná existencia faktúry, na ktorej je uvedená daň, nezakladá právo na odpočítanie dane. Žalovaný mal tak za to, že správca dane správne neuznal uplatnené právo na odpočítanie dane, správca dane pri vyhodnotení skutkového stavu vzal do úvahy skutočný obsah právneho úkonu, ako aj iné skutočnosti, ktoré boli zistené v rámci vykonaného dokazovania. Aby k odpočítaniu mohlo prísť, nestačí predložiť len faktúru, v prvom rade musí prísť k dodaniu prác a z toho titulu vzniku daňovej povinnosti. Najskôr musí prísť k naplneniu materiálnej podstaty veci (dodanie prác) a až následne k vystaveniu faktúry. Len v takomto prípade môže prísť k odpočítaniu dane. V prípade, že je vystavená faktúra, ale dodanie služby sa neuskutoční, právo na odpočítanie dane nevzniká. Pre nepriznanie uplatneného odpočtu dane tak bolo podstatné, že sa nepreukázalo dodanie prác dodávateľskými spoločnosťami ALMEGA, s. r. o. a I.Z.K.-plus, s. r. o., čím nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti u dodávateľa a existujú tu len formálne doklady, ktoré nepreukazujú fakturované plnenie. Odvolaním napadnuté rozhodnutia vychádzali zo stavu veci zisteného v daňovej kontrole a vo vyrubovacom konaní a obsahujú všetky zákonom predpísané náležitosti vrátane odôvodnenia obsahujúceho všetky skutočnosti, ktoré boli podkladom rozhodnutí, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu. Zároveň sa v napadnutých rozhodnutiach správcu dane uvádza, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo. Správca dane pri úvahách, ktoré ovplyvnili hodnotenie získaných dôkazov, vychádzal z vnútroštátnych predpisov. Žalovaný mal tak za to, že odvolaním napadnuté rozhodnutia správcu dane boli vydané v súlade s § 68 ods. 5 daňového poriadku. Žalovaný uzavrel, že sa v plnom rozsahu stotožnil so závermi správcu dane, že v daných prípadoch došlo k porušeniu ustanovení zákona o DPH, správca dane v odôvodnení napadnutých rozhodnutí podrobne uviedol všetky skutočnosti, ktoré zistil v rámci dokazovania a uviedol úvahy, ktoré ovplyvnili hodnotenie dôkazov ako aj použitie právnych predpisov na základe ktorých rozhodoval. Žalovaný ani v odvolacom konaní nepreukázal a žiadnymi dôkazmi nedoložil skutkový stav preverovaných plnení inak, ako ich v daňovej kontrole zistil a vo vyrubovacom konaní vyhodnotil správca dane.

27. Žalobca sa žalobami domáhal, aby súd zrušil rozhodnutia žalovaného č. 104142309/2016 zo dňa 20. novembra 2016, č. 104142186/2016 zo dňa 20. novembra 2016 a č. 104142432/2016 zo dňa 20. novembra 2016. Žalobca namietal nezákonnosť napadnutých rozhodnutí žalovaného a tvrdil, že napadnuté rozhodnutia vychádzajú z nesprávneho právneho posúdenia veci, zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci, skutkový stav, ktorý vzal orgán verejnej správy za základ napadnutého rozhodnutia alebo opatrenia je v rozpore s administratívnymi spismi alebo v nich nemá oporu a došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia alebo opatrenia vo veci samej. Žalobca v žalobách namietal, že zistenie skutkového stavu bolo nedostačujúce na posúdenie veci,

keď nebolo vykonané reálne overenie, či došlo alebo nedošlo k vykonaniu služby fakturovanej žalovaným spochybňovanými faktúrami a napriek tomu, že v tomto smere nebol vykonané žiadne dokazovanie, žalovaný v napádaných rozhodnutiach konštatoval, že fakturované plnenie nebolo preukázané.

28. Krajský súd v Banskej Bystrici uznesením č. k. 24S/159/2016-33 zo dňa 19. júla 2017 spojil na spoločné konanie veci vedené na tunajšom súde žalobcu VERCAJCH CENTRUM, s r. o., proti žalovanému Finančné riaditeľstvo SR pod sp. zn. 24S/159/2016, 24S/160/2016 a 24S/164/2016 s tým, že tieto budú ďalej vedené pod sp. zn. 24S/159/2016 s poukazom na § 65 ods. 1 S. s. p..

29. O podaných žalobách rozhodol Krajský súd v Banskej Bystrici rozsudkom č. k. 24S/159/2016-40 zo dňa 20. júla 2017 tak, že ich s poukazom na ust. § 190 S. s. p. zamietol ako nedôvodné.

30. 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.

31. Podľa § 19 ods. 1, 2 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

32. 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.

33. 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.

34. 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.

35. 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.

36. 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 alebo inú skutočnosť rozhodujúcu pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie a ktorých výsledkom je účelové obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, alebo ktorých výsledkom je účelové zníženie daňovej povinnosti, sa pri správe daní neprihliada.

37. Podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku daňový subjekt preukazuje

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

38. 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.

39. 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.

40. 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.

41. Podľa § 63 ods. 1 daňového poriadku ukladať povinnosti alebo priznať práva podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu možno len rozhodnutím, ktoré musí byť doručené podľa tohto zákona, ak tento zákon neustanovuje inak. Podľa ods. 2 citovaného ustanovenia rozhodnutie musí vychádzať zo stavu veci zisteného v daňovom konaní, musí obsahovať náležitosti ustanovené týmto zákonom a musí byť vydané príslušným orgánom, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak. Podľa ods. 5 cit. ustanovenia rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhom a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

42. Podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani.

43. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici potom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a s prihliadnutím na ustanovenie § 461 S.s.p. dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku. S týmito sa kasačný súd stotožňuje s v celom rozsahu.

44. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotno-právnymi 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.

45. Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane dokazovanie vykonáva, 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, ktoré 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.

46. Najvyšší súd poukazuje na rozsudok najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 28 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 42 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z. z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane dôkazného subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom ustanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty, je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnenia 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.“

47. Najvyšší súd mal za preukázané, že žalovaný ako aj správca dane pri výkone daňovej kontroly, ako aj vo vyrubovacom konaní vyhodnotili všetky dôkazy a zistené skutočnosti rozhodujúc 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 deklarovaných 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 zamerával sa predovšetkým na vecné plnenie, a to vo všetkých vzájomných súvislostiach.

48. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namieta nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom, ktorý rovnako ako žalovaný vyhodnotil sťažovateľom predložené doklady v daňovom konaní ako nedostatočné na preukázanie skutočností, že práce vykonal subjekt uvedený na faktúre. Uvedené doklady je možné verifikovať len u dodávateľských subjektov, čo však sťažovateľ nevie ovplyvniť. Preto namieta, že ho správny súd rovnako ako žalovaný zaťažili neprímeraným dôkazným bremenom.

49. Vo vzťahu k dodávateľovi žalobcu, spoločnosti ALMEGA, s. r. o. najvyšší súd z obsahu spisu zistil, že správca dane vykonal miestne zisťovanie za účelom preverenia zaúčtovania a reálneho uskutočnenia služby fakturovanej z faktúry č. 28092012/4 zo dňa 28.09.2012 vo výške základ dane 22 500 eur a DPH 4 500 eur. Zásielky zasielané na adresu sídla spoločnosti ALMEGA, s. r. o. podľa výpisu z obchodného registra boli vrátené s poznámkou „adresát neznámy“. Konateľovi spoločnosti C. V. bolo zaslané predvolanie a opakované predvolanie na adresu trvalého bydliska, avšak tieto neboli prevzaté v odbernej lehote. Predvedenie konateľa bolo neúspešné z toho dôvodu, že sa na adrese trvalého bydliska dlhodobo nezdržiava. Spoločnosť ALMEGA, s. r. o. od roku 2009 nepodáva prehľady a hlásenia k závislej činnosti, v roku 2012 nemala zamestnancov a neplní si daňové povinnosti. Od roku 2009 nepodala daňové priznanie na dani z príjmov právnickej osoby.

50. Vo vzťahu k dodávateľovi žalobcu, spoločnosti I.Z.K.-plus, s. r. o., Zohor bolo zistené, že správca dane vykonal miestne zisťovanie za účelom preverenia zaúčtovania a reálneho uskutočnenia služby fakturovanej z faktúr č. 94/2012/4 zo dňa 31.10.2012 vo výške základ dane 20 500 eur a DPH 4 100 eur a č. 57/2012 zo dňa 31.08.2012 zo základom dane 20 400 eur a DPH 4 080 eur. Zásielky zasielané na adresu sídla spoločnosti I.Z.K.-plus, s. r. o., Zohor podľa výpisu z obchodného registra boli vrátené s poznámkou „adresát neznámy“. Konateľ spoločnosti N. Č., podľa ktorého boli práce vykonané dodávateľským spôsobom si nevedel spomenúť na subdodávateľa. Prisľúbil však, že doloží požadované doklady a účtovnú evidenciu, no v stanovenom termíne tak neurobil a túto povinnosť si ani neskôr nesplnil. Výzvu na predloženie dokladov si neprevzal. Preto bolo prostredníctvom miestneho správcu dane vykonané dožiadanie o svedeckú výpoveď Ivana Čonku, avšak ten sa na predvolanie nedostavil. Predvedenie konateľa bolo neúspešné z toho dôvodu, že sa na adrese prechodného bydliska nenachádzal a nebolo zistené kde sa zdržiava. Spoločnosť I.Z.K.-plus, s. r. o., Zohor nie je registrovaná ako platiteľ dane zo závislej činnosti, nemá zamestnancov a neplní si daňové povinnosti. Za rok 2012 dodávateľ nepodal daňové priznania na dani z príjmov právnickej osoby.

51. Najvyšší súd poukazuje na to, že napriek tomu, že bývalý konateľ spoločnosti I.Z.K.-plus, s.r.o., Zohor N. Č. vo svojej výpovedi potvrdil vykonanie prác dodávateľským spôsobom, vzhľadom na skutočnosť, že nepredložili listinné dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, nemožno jeho vyjadrenie považovať za dôkaz preukazujúci uskutočnenie zdaniteľných plnení v prospech žalobcu. Správca dane v priebehu daňovej kontroly preveroval uskutočnenie zdaniteľných plnení u dodávateľov žalobcu nie len z formálnej stránky, ale preveroval tiež, či boli zdaniteľné obchody reálne uskutočnené uvedenými dodávateľmi, a to preverovaním vykonávaným v dodávateľských spoločnostiach.

52. Kasačný súd v danom prípade v plnom rozsahu odkazuje na nález Ústavného súdu I. ÚS 241/07-44, v ktorom sa uvádza: „...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.“

53. 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. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom 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 predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už správca dane získal v rámci správy daní a v priebehu konania.

54. Súdny dvor vo svojej judikatúre pripúšťa, že nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia (due diligence), ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode, rozsudky ESD vo veciach napr. Teleos plc. a spol. (C-409/04), Vlaamse Oliemaatschappij NV (C-499/10). Možno preto určiť opatrenia, ktoré možno, v tom ktorom prípade požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom.

55. Kasačný súd preto konštatuje, že správca dane mal právo preveriť reálnosť vykonaných prác u dodávateľov žalobcu spoločnosti ALMEGA, s. r. o. a I.Z.K.-plus, s. r. o., Zohor, ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. Bolo na žalobcovi, aby predložil dôkazy svedčiacie o tom, že uvedený typ kontrolovaného zdaniteľného kontraktu a spôsob jeho prevedenia ako i komunikácia s dodávateľmi sa nijako neodlišuje od ním vykonávaných obdobných obchodov. Najvyšší súd 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 činnosti, 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 a pochybnosti správcu dane o pravdivosti údajov uvádzaných daňovým subjektom sú oprávnené.

56. V okamihu, kedy správca dane spochybní dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní, musí daňový subjekt v daňovom konaní preukázať, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje. Už samotné zistenie skutočností, že dodávateľ nemá personálne a materiálne možnosti na realizáciu dodávky, pohyb finančných prostriedkov nie je odzrkadlený v jeho daňových výstupoch a účtoch, jednoznačne spochybňuje vierohodnosť tvrdení žalobcu o reálnosti jeho dodávok. Takýto spôsob vedenia dokazovania žalovaným vychádza v tomto štádiu daňového konania z toho, že na strane žalobcu v postavení daňového subjektu nastupuje procesná povinnosť obnoviť dôveryhodnosť spochybnenej transakcie, lebo žalobca je zaťažený dôkazným bremenom preukázať všetky skutočnosti, ktoré povinne uvádza v priznaní.

57. Podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť, keďže to zákon neustanovuje, ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani pri dobromyseľnosti platiteľa, prijímajúceho zdaniteľné plnenie. Naopak, zákonodarca z dôvodu zabránenia ľahkej zneužiteľnosti požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet zákon stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, plnenie bolo reálne dodané osobou uvedenou v na účtovnom doklade (§ 9 zákona o DPH).

58. V tomto smere preto dôkazná povinnosť v daňovom konaní jednoznačne spočívala na daňovom subjekte - sťažovateľovi, ktorému daňové orgány poskytli dostatok priestoru, aby svoje tvrdenia a dôvodnosť odpočtu DPH i dostatočným a vierohodným spôsobom preukázal, (nielen formálnymi dokladmi). Sťažovateľ v daňovom konaní vierohodným spôsobom nepreukázal, že tovar a služby mu dodali dodávatelia uvedení na faktúrach, z ktorých si uplatnil nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty. Nesplnil teda hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Sťažovateľ rovnako nepreukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia s odbornou starostlivosťou vyplývajúcou z jeho podnikateľskej činnosti, aby zabránil tomu, že reálne uskutočnenie obchodu, čo do osoby dodávateľa, nebude spochybnené.

59. Záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH. Z vykonaného dokazovania je zrejmé, že žalobcom predloženým daňovým dokladom, predovšetkým vo svetle kontrolných zistení v rámci konkrétneho obchodného kontraktu, absentuje bez pochybností preukázané dodanie uvedenými dodávateľmi, čo oprávnené vzbudzuje dosiaľ neodstránené pochybnosti o uskutočnení deklarovaných zdaniteľných plnení, na základe ktorých si žalobca uplatnil právo na odpočet DPH. Preto ak krajský súd v napadnutom rozsudku po preskúmaní predmetnej veci dospel k rovnakému právnemu názoru ako žalovaný, teda o nepreukázaní reálneho uskutočnenia služieb dodávateľmi uvedenými na faktúrach, nedošlo tým k nesprávnemu právnemu posúdeniu veci správnym súdom. Vzhľadom k uvedenému kasačný súd konštatuje, že k namietanému neprimeranému zaťaženiu sťažovateľa dôkazným bremenom zo strany krajského súdu ako ani daňových orgánov nedošlo.

60. Skutočnosť, ktorú sťažovateľ namietal v podanej kasačnej sťažnosti, že krajský súd sa napadnutým rozhodnutím odchyľil od ustálenej rozhodovacej praxe, pričom poukázal na judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, kasačný súd vyhodnotil ako nedôvodnú, pretože napadnutý rozsudok krajského súdu nie je v rozpore s rozhodnutiami uvedenými sťažovateľom v kasačnej sťažnosti. Závery vyjadrené v uvedených rozhodnutiach vychádzali z iných skutkových zistení, týkali sa iných subjektov, a nie je možné ich aplikovať na daný prípad. Skutočnosť, že sťažovateľ sa nestotožnil s právnym názorom správneho súdu nemožno považovať za nesprávne právne posúdenie veci.

61. Ďalšie skutočnosti, ktorými sťažovateľ v kasačnej sťažnosti spochybňoval predmetné rozhodnutie krajského súdu boli totožné s námietkami, ktoré namietal už v prvostupňovom konaní a s ktorými sa krajský súd náležite vysporiadal. Kasačný súd zistil, že kasačná sťažnosť žalobcu neobsahuje žiadne právne relevantné tvrdenia a dôkazy, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

62. Najvyšší súd Slovenskej republiky na základe uvedených dôvodov kasačnú sťažnosť zamietol podľa § 461 SSP, keďže po jej preskúmaní zistil, že nie je dôvodná.

63. O náhrade trov kasačného konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky tak, že ich náhradu sťažovateľovi nepriznal podľa § 467 ods. 1 S. s. p. v spojení s § 167 S. s. p..

64. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný