

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 6Sžfk/27/2021
Identifikačné číslo spisu: 5019200623
Dátum vydania rozhodnutia: 26. apríla 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Monika Valašiková
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:5019200623.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. a členov senátu JUDr. Michala Dzurdzíka, PhD. a prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD. v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): Stavoinvest - SK, s.r.o., Krasňany 342, 013 03 Varín, IČO: 36 417 891, právne zastúpený: Burian & partners, s.r.o., Tvrdého 819/1, 010 01 Žilina, IČO: 47 254 483, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného číslo: 101828565/2019 zo dňa 29.07.2019, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 30S/125/2019-84 zo dňa 8. decembra 2020, takto

r o z h o d o l :

I. Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a .

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

O d ô v o d n e n i e

I.

Konanie pred správnym súdom

1. Krajský súd v Žiline (ďalej aj ako „správny súd“ alebo „krajský súd“) rozsudkom č. k. 30S/125/2019-84 zo dňa 8. decembra 2020 (ďalej aj ako „napadnutý rozsudok“) podľa ustanovenia § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj ako „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101828565/2019 zo dňa 29.07.2019 (ďalej len „rozhodnutie žalovaného“) potvrdzujúceho rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 100865506/2019 zo dňa 11.04.2019 (ďalej len „prvostupňové správne rozhodnutie“), ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 24.561 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2017.

2. Krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku uviedol, že vzhľadom na výsledky dokazovania či už v rámci výkonu daňovej kontroly alebo vyrubovacieho konania správca dane nadobudol oprávnené

pochybnosti o dodaní označených služieb, resp. diela dodávateľom žalobcu spoločnosťou STAFI SK, s.r.o.. Žalobca v daňovej kontrole predložil iba formálne doklady o zdaniteľnom obchode s dodávateľom STAFI SK, s.r.o., pričom z výsledkov dokazovania vyplynulo, že tento dodávateľ, resp. subdodávateľa neuskutočnili fakturované zdaniteľné plnenia tak, ako bolo deklarovane na dodávateľských faktúrach z februára 2017 od dodávateľa STAFI SK, s.r.o. Za týchto okolností pochybnosti o spornom obchode správca dane boli oprávnené. Pokiaľ teda správca dane preukázateľne spochybnil vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených žalobcom, možno konštatovať, že splnil svoju dôkaznú povinnosť a v tomto prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane (rovnako III. ÚS 401/09-17 zo dňa 16.12.2019).

3. Reálne plnenie dodávateľom uvedeným na faktúrach musí byť preukázané aj ďalšími dôkazmi pochádzajúcimi najmä z prostredia mimo dispozičnej sféry účastníkov obchodného prípadu, ktoré vo svojom súhrne bez akýchkoľvek pochybností preukazujú dodanie reálneho plnenia na faktúrach označeným dodávateľom. Tieto dôkazy sú v každom jednotlivom prípade rôzne. V danom prípade takýmto dôkazom bez ďalšieho nie je ani objednávka č. 01022017/PR uzatvorená medzi žalobcom a spoločnosťou ESC Invest s.r.o., Dolný Kubín, ani faktúra č. 01/2017 vystavená spoločnosťou ESC Invest s.r.o., ktorej predmetom je len vypracovanie konzultácií projektových dokumentácií za obdobie 02/2017 až 07/2017. Uvedenému nasvedčuje tiež výpoveď konateľky odberateľskej spoločnosti VAIN, s.r.o., Krasňany, ktorá nevedela uviesť mená projektantov, ktorí dokumentácie mali vypracovať, nevedela uviesť ani program, v ktorom boli dokumentácie vyhotovené. Uviedla, že požiadavky na vypracovanie týchto dokumentácií zadávala spoločnosti VAIN, s.r.o. odberateľská spoločnosť PREFA Invest a.s., s ktorou bola podpísaná Rámcová zmluva na vykonávanie kontroly výrobnéj a realizačnej projektovej dokumentácie pre výrobu stavebných prefabrikátov z 23.06.2016 a zápisy o odovzdaní a prevzatí prác. Predmetné požiadavky boli následne posúvané dodávateľovi - žalobcovi, nakoľko spoločnosť VAIN, s.r.o. nemala zamestnancov na posúdenie správnosti dokumentácií a spoločnosť Stavoinvest - SK, s.r.o. mala osoby so zodpovedajúcim vzdelaním k dispozícii. Z predloženej rámcovej zmluvy je zrejmé, že predmetom obchodnej transakcie nebolo vypracovanie výrobnéj a realizačnej dokumentácie ale len kontrola. Z predmetných listinných dôkazov teda plynie, že predmetom služby nemalo byť vypracovanie dokumentácií, ale len posúdenie, resp. vykonanie kontroly dokumentácií. Tieto dôkazy teda nepodporujú formálnu stránku preverovaného obchodu tak, ako plynie z dodávateľských faktúr.

4. Krajský súd ďalej konštatoval, že listinné dôkazy, ktoré predložil žalobca a ktoré podľa neho majú preukázať dodanie zdaniteľného plnenia od spoločnosti STAFI SK, s.r.o., túto skutočnosť nepreukazujú. Z uvedených skutkových zistení správca dane vyplýva, že správca dane spochybnil dodanie diela spoločnosťou STAFI SK, s.r.o.. Pochybnosti správca dane o dodaní diela sa správcovi dane nepodarilo rozptýliť ani z úradnej moci vedeným dokazovaním, ktorým preveroval dodanie diela subdodávateľom žalobcu. V tomto smere relevantnou bola skutočnosť, že konateľ dodávateľa žalobcu nevedel uviesť konkrétnu subdodávateľskú spoločnosť, ktorá mala predmetnú výrobnú a realizačnú dokumentáciu poskytnúť. Správca dane z kontrolného výkazu dodávateľa žalobcu spoločnosti STAFI SK, s.r.o. zistil, že táto v kontrolnom výkaze za obdobie február 2017 uvádzala dvoch dodávateľov, pričom ako dodávateľ preverovanej služby bol deklarován daňový subjekt S-CORP s.r.o., ktorého dodávateľom bola deklarovaná spoločnosť KFI TRADE s.r.o., Bratislava. Správca dane zistil, že spoločnosť S-CORP s.r.o. s miestne príslušným správcom dane nespupracuje, účtovné a iné doklady spoločnosti neboli správcovi dane preložené. Dodávateľa deklarovanej spoločnosťou S-CORP s.r.o., Bratislava v zdaňovacom období február 2017 sa vyjadrili a účtovnými dokladmi preukázali, že s touto spoločnosťou nikdy neobchodovali, neevdujú v povinných záznamoch vystavené faktúry pre spoločnosť S-CORP s.r.o., Bratislava a túto spoločnosť ani nepoznajú. Svedok A., ktorý bol v preverovanom zdaňovacom období február 2017 prokuristom spoločnosti S-CORP s.r.o., uviedol, pokiaľ išlo o preverované obdobie február 2017, že nedohadoval v tomto období žiadne obchodné prípady, spoločnosť Stavoinvest - SK, s.r.o., Varín nepozná a nikdy s touto spoločnosťou neobchodoval. Dodanie preverovaného plnenia sa nepodarilo správcom dane vykonaným dokazovaním z úradnej moci preukázať ani prostredníctvom deklarováných konečných odberateľov, keď koneční odberatelia, ktorí boli uvedení na faktúre č. 2802201703 v súvislosti s výrobnou a

realizačnou dokumentáciou uviedli, že so spoločnosťami Stavoinvest - SK, s.r.o., Varín, STAFI SK, s.r.o., Bratislava a ani VAIN, s.r.o., Krasňany v súvislosti s rozširovaním výrobných závodov nerealizovali žiadne obchodné transakcie a ako generálnych dodávateľov, v ktorých režii uzatvorili zmluvy o dielo, označili iné spoločnosti.

5. Správca dane nadobudol oprávnené pochybnosti o dodaní dodávok od tohto dodávateľa žalobcovi na základe predložených faktúr. V tejto súvislosti správny súd poukázal na závery rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky III. ÚS 401/2009-17 zo dňa 16.12.2007. V danom prípade teda správca dane preukázateľne spochybnil vierohodnosť, pravdivosť a úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom (výpoveď konateľov dodávateľa a odberateľa žalobcu mala všeobecný charakter, konateľ dodávateľa a odberateľa žalobcu sa nevedeli vyjadriť k elementárnym otázkam, ktoré sa týkali vypracovania a posúdenia výrobných a realizačných dokumentácií, teda najmä nevedeli uviesť mená projektantov, ktorí dokumentácie vypracovali, resp. program, v ktorom boli vyhotovené), bolo na mieste v záujme unesenia dôkazného bremena žalobcu navrhnuť správcovi dane svedectvá osôb, ktoré mali fyzicky vykonať službu - vypracovať dokumentáciu. V danom prípade žalobca žiadne takéto dôkazy nepredložil, resp. neoznačil a ani iným spôsobom sa mu nepodarilo preukázať reálne dodanie zdaniteľného plnenia jeho dodávateľom, resp. subdodávateľom, a preto neunesol dôkazné bremeno v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku. Žalobca tak neunesol dôkazné bremeno o skutočnostiach rozhodných z hľadiska aplikácie citovaného ust. § 51 ods. 1 písm. a) v nadväznosti na citované ust. § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a) zákona o DPH.

6. Ďalej súd ako správny vyhodnotil aj záver správcu dane o porušení ust. § 49 ods. 1 zákona o DPH žalobcom, pokiaľ išlo o preverované plnenie z prijatých faktúr, ktorých predmetom bola zimná údržba areálu Pohostinstvo Amfiteáter Krasňany a zimná údržba zväžnic, čistenie priekop a oprava závor LHC Necpaly, Valča a Vrútky. Deklarovaným dodávateľom žalobcu bola rovnako spoločnosť STAFI SK, s.r.o. a odberateľom spoločnosť PONGRÁCZ s.r.o. a VIA Slovakia, spol. s r.o.. Podľa kontrolného výkazu k DPH spoločnosti STAFI SK, s.r.o. mali byť v zdaňovacom období február 2017 práce vykonávané v subdodávke spoločnosťou S-CORP s.r.o.. Aj v tomto preverovanom obchodnom prípade je potrebné konštatovať, že listinné dôkazy, ktoré predložil žalobca, a ktoré podľa neho majú preukázať dodanie zdaniteľného plnenia (najmä faktúry, objednávky) od spoločnosti STAFI SK, s.r.o., túto skutočnosť nepreukazovali. Správca dane mal na základe vykonaného dokazovania (§ 24 ods. 2 Daňového poriadku) oprávnené pochybnosti, že spoločnosť STAFI SK, s.r.o. nemohla dodať zdaniteľné plnenie.

7. Z uvedených skutkových zistení správcu dane jednoznačne vyplynulo, že subdodávateľ žalobcu označený dodávateľom žalobcu ako jeho jediný dodávateľ, a to spoločnosť S-CORP s.r.o. nemohol dodať dodávateľovi žalobcu spoločnosti STAFI SK, s.r.o. služby označené na sporných faktúrach, keďže subdodávateľ akékoľvek dodanie tovaru a služieb poprel. Preto ho dodávateľ STAFI SK, s.r.o., Bratislava žalobcovi nemohol dodať. Dodanie preverovaného fakturovaného plnenia vyvrátili aj výpovede svedkýň - zamestnankýň žalobcu. Rovnako v tomto posudzovanom prípade správny súd (tak ako na iných miestach tohto rozsudku) musí konštatovať, že v danom prípade správca dane preukázateľne spochybnil vierohodnosť, pravdivosť a úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, a preto sa dôkazné bremeno presunulo na daňový subjekt, ktorý mal inými dôkazmi vyvrátiť spochybnenie jeho pôvodných dôkazov predložených správcovi dane. Mimo iné tak mohol učiniť v rámci ukladania otázok správcovi dane vypočutým svedkyniam - zamestnankyniam žalobcu alebo návrhom svedectiev osôb, ktoré mali fyzicky vykonávať fakturované práce. V danom prípade však žalobca žiadne takéto dôkazy nepredložil a ani iným spôsobom sa mu nepodarilo preukázať reálne dodanie zdaniteľného plnenia jeho dodávateľom, resp. subdodávateľom, a preto neunesol dôkazné bremeno v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku. Žalobca tak neunesol dôkazné bremeno o skutočnostiach rozhodných z hľadiska aplikácie citovaného ust. § 51 ods. 1 písm. a) v nadväznosti na citované ust. § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a) zákona o DPH. V danom prípade na preukázanie materiálnej stránky dodania fakturovanej služby nie je postačujúce len ústne potvrdenie realizácie zdaniteľných obchodov konateľom dodávateľa, resp. odberateľa bez predloženia ďalších písomných dôkazov, resp. označenia svedeckých výpovedí pre ukázanie opodstatnenosti nárokovaného odpočítania dane. Výpoveď konateľov dodávateľov žalobcu bola vo všeobecnej rovine a absentovali v nej akékoľvek

ďalej reálne overiteľné fakty. Pokiaľ žalobca ďalej namieta, že vykonávanie preverovaných prác zimnej údržby potvrdili svojou výpoveďou konatelia spoločnosti PONGRÁCZ s.r.o., Bratislava a VIA Slovakia spol. s r.o., Bratislava, správny súd uvádza, že v danom prípade je právne relevantným preukázanie existencie daňovej povinnosti u dodávateľa daňového subjektu, a tiež to, že tento si voči daňovému subjektu daň uplatnil, teda podmienky sú viazané práve na dodávateľa žalobcu a nie na jeho odberateľa.

8. Žalovaný sa dopustil pochybenia, pokiaľ v odôvodnení rozhodnutia žalovaný nereagoval na žalobcom označenú nájomnú zmluvu a geometrický plán vo vzťahu k preverovanému obchodnému prípadu zimnej údržby Amfiteátra Krasňany. Správny súd je však toho názoru, že nevysporiadanie sa s uvedeným dôkazom nemalo za následok nezákonnosť rozhodnutia, nakoľko tento dôkaz je len dôkazom o existencii zmluvného vzťahu medzi žalobcom ako nájomcom areálu prírodného amfiteátra v Krasňanoch a urbárskou obcou - Pozemkovým spoločenstvom Krasňany ako prenajímateľom predmetného areálu, hoci z uvedeného dôkazného prostriedku je možno zistiť celkový rozsah prírodného amfiteátra v Krasňanoch, tento dôkaz nie je spôsobilý preukázať v prejednávanej veci relevantnú skutočnosť, a to že bolo spoločnosťou STAFI SK, s.r.o. reálne dodané fakturované plnenie, a to zimná údržba predmetného areálu. Pokiaľ by teda aj bolo preukázané, že zimnú údržbu si vyžadovala plocha väčšia než 3 m², ktorú uviedol žalovaný vo svojom rozhodnutí, na celkových záveroch žalovaného by táto okolnosť nič nezmenila.

9. V prejednávanej veci mal správca dane pochybnosti o uskutočnenom obchode, pričom následné správcom dane vykonané dokazovanie z úradnej moci preukázalo žalobcovi opak, t.j. neexistenciu materiálneho plnenia od dodávateľa deklarovaného na preverovaných faktúrach. Pokiaľ deklarovaný subdodávateľ nedodal dodávateľovi žalobcu žiadne plnenie, potom ani dodávateľ nemohol neexistujúce plnenie dodať žalobcovi. Pokiaľ by žalobca vykonával svoje podnikateľské činnosti s potrebnou starostlivosťou a zodpovednosťou a riadne si overil u dodávateľov predpoklady pre dodanie služieb, mohol žalobca disponovať informáciami o osobách, ktoré dodávali tovar ako aj o ich vzťahu k dodávateľovi. Tým, že si potrebné informácie nezabezpečil, sám sa vystavil riziku, že dôkazné bremeno neunesie.

10. Správny súd ako nedôvodnú vyhodnotil ďalej rovnako námietku žalobcu, že samotná existencia zdaniteľného plnenia nie je žalovaným správnym orgánom ani v napadnutom rozhodnutí spochybňovaná, keď uvádza, že obchodná transakcia medzi X. V. J. v mene spoločnosti ESC Invest, s.r.o. bola reálne uskutočnená a potvrdená, na základe ktorej p. J. pre žalobcu ako daňový subjekt vykonal kontrolu predmetných dokumentácií. Nedôvodnosť uvedenej žalobnej námietky správny súd vidí v tom, že správca dane počas výkonu daňovej kontroly ako aj následného vyrubovacieho konania nespochybnil samotné dodanie zabezpečenia, resp. kontroly predmetných dokumentácií žalobcom pre spoločnosť VAIN, s.r.o.. Predmetná obchodná transakcia bola reálne uskutočnená a potvrdená nielen dodávateľom, teda žalobcom a jeho subdodávateľom, t.j. spoločnosťou ESC Invest, s.r.o., Dolný Kubín ale aj odberateľom VAIN, s.r.o., Krasňany. Uvedené teda preukazuje, že tieto služby nevykonala pre daňový subjekt STAFI SK, s.r.o., Bratislava ale práve spoločnosť ESC Invest, s.r.o., Dolný Kubín. Pokiaľ žalobca poukazoval na rozsudky Súdneho dvora Európskej únie v spojených prípadoch C-354/03 (Optigen), C-355/03 (Fulcrum Electronics) a C-484/03 (Bond House), v prejednávanej veci žalobcu však neboli naplnené vecné podmienky pre uplatnenie práva na odpočítanie DPH, t.j. žalobca nepreukázal uskutočnenie sporných zdaniteľných obchodov. V prípadoch prejednávaných Súdny dvorom EÚ sa jednalo o reálne zdaniteľné obchody.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

11. Proti napadnutému rozsudku podal žalobca (ďalej ako „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g) a h) SSP, v ktorej navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie, alternatívne, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že napadnuté rozhodnutie a prvostupňové rozhodnutie zruší a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie.

12. Sťažovateľ vo vzťahu k sťažnostnému bodu zakotvenému v § 440 ods. 1 písm. g) SSP namietal, že:

- nie je pravda, že v daňovej kontrole predložil správcovi dane iba formálne doklady o zdaniteľnom obchode, ale dodanie zdaniteľných plnení bolo preukázané aj z výpovedí žalobcu, ako daňového subjektu, konateľa spoločnosti STAFI SK, s.r.o., konateľky odberateľov či ďalších svedkov. Pokiaľ správny súd vychádzal pri rozhodovaní o všeobecnej správnej žalobe z takýchto mylných skutočností, takéto rozhodnutie správneho súdu je taktiež nesprávne a nezákonné.

- poukázal na zrejmy rozpor argumentácie, či už správcu dane, žalovaného správneho orgánu, ako aj následne správneho súdu, ktorý sa s týmto ich názorom stotožnil. Je absurdné, aby najskôr správny súd zastával názor, že zdaniteľné plnenie - (dokumentácie) existuje, nakoľko nespochybňuje vykonanú kontrolu týchto dokumentácií zo strany spoločnosti ESC Invest s.r.o. a vzápätí toto zdaniteľné plnenie spochybňuje. Sťažovateľ zdôraznil, že ak správca dane, žalovaný správny orgán a následne i správny súd nespochybňuje samotné zdaniteľné plnenie, ktoré je predmetom faktúr, ktoré bolo v rámci daňovej kontroly kontrolované, bez ďalšieho nemožno konštatovať, že dokumentácie neboli dodané spoločnosťou uvedenou na faktúre. Tieto dokumentácie musel kontrolovaný daňový subjekt od niekoho získať.

- správny súd vyhodnocoval pochybnosti správcu dane a žalovaného správneho orgánu na skutočnostiach, ktoré nie sú pravdivé, resp. ich nesprávne vyhodnotil, nakoľko žalobca netvrdil, že služby kontroly výrobných a realizačných dokumentácií vykonala spoločnosť STAFI SK, s.r.o. Sťažovateľ po celé konanie pred správcom dane, ako aj v súdnom konaní zdôrazňoval a vysvetľoval správcovi dane a súdu, že spoločnosť STAFI SK, s.r.o. nevykonala pre neho kontrolu výrobných a realizačných dokumentácií, ale spoločnosť STAFI SK, s.r.o. pre sťažovateľa vyhotovila výrobnú a realizačnú dokumentáciu. Spoločnosť ESC Invest s.r.o. vykonala pre sťažovateľa kontrolu týchto dokumentácií pred ich dodaním odberateľovi sťažovateľa - spoločnosti VAIN, s.r.o. Uvedená skutočnosť vyplýva z administratívneho a súdneho spisu v uvedenej veci, pričom uvedené bolo preukázané aj výsluchmi zástupcov týchto spoločností. Ak správny súd uznáva spochybňovanie správcu dane na základe skutočnosti, že „Z vyjadrenia žalobcu nebolo preukázané, kto skutočne zabezpečil predmetné výrobné a realizačné dokumentácie...“, takýto postup a názor správneho súdu nie je správny, nakoľko táto skutočnosť bola riadne preukázaná.

- napriek tomu, že obchodnú spoluprácu a dodanie služby potvrdil samotný konateľ daňového subjektu, konateľ dodávateľa daňového subjektu (STAFI SK, s.r.o.) a konateľka odberateľa daňového subjektu (VAIN, s. r. o.), správny súd založil svoje rozhodnutie na skutočnosti, že nereálnosť dodania služby odzrkadľuje skutočnosť, že koneční odberatelia nepoznajú daňový subjekt, spoločnosť STAFI SK, s.r.o., či spoločnosť VAIN, s.r.o., a to všetko s odignorovaním skutočnosti, že tieto subjekty sa poznať nielen, že nemusia, ale ani nemôžu, keďže medzi nimi nebol žiaden obchodnoprávny vzťah, či na skutočnosti, že koneční odberatelia mali iných generálnych odberateľov

- skutočnosť, že koneční odberatelia mali iných generálnych odberateľov, ako už zdôrazňoval, nepreukazuje nereálnosť dodania fakturovanej služby. Spoločnosť VAIN, s.r.o. si od žalobcu objednala vypracovanie dokumentácií a žalobca jej objednané dokumentácie dodal. Na aké účely si spoločnosť VAIN, s.r.o. dokumentácie objednala, resp. či ich ďalej dodala konečným odberateľom, už nie je v réžii sťažovateľa a sťažovateľ tieto skutočnosti nemá ani možnosť žiadnym spôsobom ovplyvniť.

- odhliadnuc od skutočnosti, že správny súd dával na ťarchu sťažovateľa skutočnosť týkajúcu sa účtovníctva jeho dodávateľa a teda skutočnosti, ktorú objektívne nemôže ovplyvniť, sťažovateľ dával tiež do pozornosti, že konateľ spoločnosti STAFI SK, s.r.o. vo svojej výpovedi uviedol, že síce v súčasnosti nemá k dispozícii účtovné a iné doklady zaniknutej spoločnosti STAFI SK, s.r.o., avšak súčasne predložil správcovi dane aj preberací protokol. Konateľ spoločnosti STAFI SK, s.r.o. súčasne uviedol, že „Od pán T. som dostal 5 CD - nosičov a ja som mu odovzdal 10 CD - nosičov (5 ks pôvodné a 5 ks nové). Hotové dokumentácie dom odovzdal ku koncu mesiaca pánovi T.“ čo žalobca počas konania aj potvrdil. Sťažovateľovi tak nebolo jasné, z akého dôvodu správny súd zakladá svoje závery na uvedenej skutočnosti - že konateľ spoločnosti STAFI SK, s.r.o. nemal k dispozícii predmetné dokumentácie, nakoľko tieto ako bolo aj potvrdené, boli odovzdané sťažovateľovi.

- je neprípustné a nelogické aby žalovaný správny orgán a následne správny súd založil nereálnosť dodania fakturovanej služby na skutočnosti, ktorá presahuje rámec obchodného vzťahu so

spoločnosťou VAIN, s.r.o. Sťažovateľ mal uzatvorený obchodno-právny vzťah so spoločnosťou STAFI SK, s.r.o., ktorá mu zdaniteľné plnenia dodala, pričom v záujme žalobcu bola len skutočnosť, aby mu boli zdaniteľné plnenia dodané a nie skutočnosť, akým spôsobom si ich zabezpečila spoločnosť STAFI SK, s.r.o.. Ako si uskutočnenie jednotlivých prác ďalej táto spoločnosť zabezpečila už nepatrí do sféry vplyvu sťažovateľa, nakoľko by zasahovanie do týchto obchodných záležitostí bolo v rozpore s podnikateľskou etikou a zmyslom podnikania vôbec. Žalovaný správny orgán, ako aj správny súd však tieto skutočnosti pričítajú na ťarchu žalobcu. Závery správneho súdu týkajúce sa pochybností na strane jeho dodávateľov nie sú relevantným základom pre nepriznanie jeho práva.

- pokiaľ správny súd opäť založil svoje závery na základe pochybností o dodávateľoch sťažovateľa, a tieto priznáva na jeho úkor, postupuje tak v rozpore nielen s judikatúrou Najvyššieho súdu SR, ale aj v rozpore s platnou a záväznou judikatúrou Súdneho dvora EÚ. Napriek skutočnosti, že vykonanie týchto služieb potvrdil nielen konateľ sťažovateľa, ale aj konateľ dodávateľa, spoločnosti STAFI SK, s.r.o. a konateľka spoločností PONGRÁCZ, s.r.o. a VIA SLOVAKIA spol. s r.o., správny súd bez relevantných dôkazov, tieto dôkazy, získané z výsluchov svedkov popiera svojou vlastnou úvahou, ktorej výsledkom je nepriznanie práva. Uvedené bolo preukázané nielen výsluchmi svedkov ale aj písomnými dokladmi, ktoré sú súčasťou spisu.

- správny súd zakladá závery o tom, že nedošlo k zdaniteľnému plneniu práve na dôkazoch získaných z neobjektívnej miestnej obhliadky areálu pohostinstva a na z kontextu vytrhnutých vyjadreniach svedkov - brigádníčiek žalobcu v predmetnom období, pričom na predložené dôkazy sťažovateľom - nájomnú zmluvu a geometrický plán neprihliada.

13. Vo vzťahu k sťažnostnému bodu zakotvenému v § 440 ods. 1 písm. h) namietal, že :

- napadnuté rozhodnutie je v priamom rozpore s ustálenou praxou Najvyššieho súdu SR (1./ Rozsudok NS SR 5Sžf/17/2015 zo dňa 26.10.2015, 2./ Rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf 1/2010 zo dňa 19.8.2010, 3./ Rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/16/2010 zo dňa 18.11.2010, 4./ Rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/49/2010 zo dňa 30.6.2011, 5./ Rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, 6./ Rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf 1/2011 zo dňa 07.10.2010, 7./ Rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf 82/2007 z 09.10.2008, 8./ Rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu ČR 5Afs 131/2004) ako aj s judikatúrou Súdneho dvora EÚ (rozsudky 1./ ESD Gabalfrisa bod 43, Centralan property bod 50, Kittel bod 47 , Mahagében a Dávid bod 38, Bonik bod 26, Maks Pen EOOD bod 24, 2./ ESD Centralan property bod 52, Toth bod 26, Bonik bod 29 a Maks Pen EOOD bod 25 3./ ESD Kittel body 56 až 61, Mahagében a Dávid bod 45, Bonik bod 40 a Maks Pen EOOD bod 28, 4./ Rozsudky Súdneho dvora EÚ č. C - 354/03 a C - 355/03, ako aj č. C - 484/03).

- nepriznaním nároku na odpočet DPH žalovaným správnym orgánom z dôvodu zistení týkajúcich sa iných subjektov ako je sťažovateľ, postupoval žalovaný správny orgán v rozpore s judikatúrou Najvyššieho súdu SR, ktorá už bola vyššie uvedená a súčasne v rozpore aj s platnou právnou úpravou DPH v zmysle smernice 2006/112 a záväznou judikatúrou Súdneho dvora EÚ. Súdny dvor opakovane vo viacerých rozhodnutiach zdôraznil, že právo na odpočítanie dane uvedené v čl. 167 a nasl. smernice 2006/112 je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené. Predovšetkým sa toto právo uplatňuje na všetky dane zaťažujúce plnenia uskutočnené na vstupe (viď rozsudky ESD Gabalfrisa bod 43, Centralan property bod 50, Kittel bod 47, Mahagében a Dávid bod 38, Bonik bod 26, Maks Pen EOOD bod 24). Okrem toho zo znenia článku 168 písm. a) smernice 2006/112 vyplýva, že na využívanie práva na odpočítanie dane je potrebné, aby dotknutá osoba bola jednak zdaniteľnou osobou v zmysle tejto smernice a jednak, aby zdaniteľná osoba využívala uvedené tovary a služby zakladajúce toto právo na výstupe pre potreby svojich vlastných zdaniteľných plnení, a že na vstupe musia byť tieto tovary a služby poskytnuté inou zdaniteľnou osobou (viď rozsudky ESD Centralan property bod 52, Toth bod 26, Bonik bod 29 a Maks Pen EOOD bod 25). Ak sú tieto podmienky splnené, právo na odpočítanie dane nemôže byť v zásade zamietnuté.

- právo na odpočítanie dane tak možno zdaniteľnej osobe zamietnuť iba pod podmienkou, že sa na základe objektívnych skutočností preukáže, že zdaniteľná osoba, ktorej bol dodaný tovar alebo poskytnutá služba zakladajúca právo na odpočítanie dane, vedela alebo mala vedieť, že sa týmto nadobudnutím tovaru alebo prijatím služieb zúčastní na transakcii predstavujúcej daňový podvod týkajúci sa DPH zo strany dodávateľa alebo iného hospodárskeho subjektu, ktorý na vstupe alebo na

výstupe zasahuje do reťazca týchto dodaní alebo týchto služieb (viď rozsudky ESD Kittel body 56 až 61, Mahagében a Dávid bod 45, Bonik bod 40 a Maks Pen EOOD bod 28).

- Európsky súdny dvor ďalej vo svojich rozhodnutiach Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd C-353/03) a Bond House Systems Ltd (C-484/03) konštatoval, že uplatnenie nároku na odpočet dane na vstupe u osôb povinných k dani, ktorých plnenia boli v rámci reťazca poskytnuté s úmyslom dopustiť sa podvodu, alebo pokiaľ ich plnenia nasledovali v dodávateľskom reťazci, kedy tieto osoby o podvodnom konaní nevedeli, alebo nemohli vedieť, nemôže byť týmto osobám odopretý.

- k problematike, že žalovaný správny orgán opiera svoje závery z daňového konania o nedostatky v prostredí dodávateľa sťažovateľa, ktoré však nepatria do sféry jeho vplyvu, a teda ktoré nemôže nijako preukázať - sťažovateľ poukázal napríklad na rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf 1/2010 zo dňa 19.08.2010, sp. zn. 4Sžf/16/2010 zo dňa 18.11.2010, sp. zn. 5Sžf/49/2010 zo dňa 30.06.2011, z ktorých vyplýva, že voľba druhu dôkazného prostriedku závisí od otázky, ktorú treba objasniť. Objasnenie všetkých otázok, okolností či vyvrátenie pochybností nemôže správca dane podsunúť pod dôkaznú povinnosť daňového subjektu. Skutočnosti, ktoré sa udiali následne v spoločnostiach odlišných a nijako neprepojených so žalobcom, nemôžu byť dôvodom pre neuznanie práva pre sťažovateľa, keď z uvedeného žalovaný správny orgán vychádza a správny súd s uvedeným postupom súhlasí.

- Najvyšší súd Slovenskej republiky vo svojom rozhodnutí sp. zn. 3Sžf 1/2011 zo dňa 7.10.2010 uvádza, že dôkazná povinnosť daňového subjektu nie je absolútna, a teda, že ani z ustanovení § 49 ods. 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zák. č. 222/2004 Z. z. nemožno vyvodit' dôkazné bremeno sťažovateľa na právne vzťahy týkajúce sa jeho dodávateľa a dodávateľových subdodávateľov. Uvedený judikát vychádzal z rozhodovacej praxe Súdneho dvora EÚ, konkrétne rozsudkov C - 354/03, C - 355/03, C - 484/03, ako aj z rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu ČR 5Afs 131/2004, v zmysle ktorého dôkazné bremeno daňového subjektu nemožno ponímať extenzívne a rozširovať ho na preukázanie všetkých, resp. akýchkoľvek skutočností, teda i tých, ohľadne ktorých takáto povinnosť stíha úplne iný subjekt. Taktiež poukázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf 82/2007 z 09.10.2008.

- krajský súd sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu aj tým, že akceptoval názor správcu dane o neunesení dôkazného bremena žalobcu iba na základe pochybnosti, podozrenia správcu dane, pričom tieto samy osebe nie sú spôsobilé vyvrátiť dôkaznú situáciu, a v prípade pochybností je na strane správcu dane, aby preukázal žalobcovi opak. Správca dane však nepreukázal opak tvrdení, ktoré predkladal a zdokladoval v rámci daňového konania daňový subjekt, a preto mu nemôže byť podľa nášho názoru odňaté právo na odpočet DPH.

- krajský súd považoval za zákonne konformný postup žalovaného správneho orgánu, resp. správcu dane, ktorí nepriznali žalobcovi nárok na odpočet DPH z dôvodu zistení týkajúcich sa iných subjektov ako je sťažovateľ, čo je tiež v rozpore s ustálenou rozhodovacou praxou kasačného súdu a súčasne v rozpore aj s platnou právnou úpravou DPH v zmysle smernice č. 2006/112 a záväznou judikatúrou Súdneho dvora EÚ.

- k nerešpektovaniu princípu právnej istoty sťažovateľ dodal, že tak správca dane, žalovaný správny orgán, ako aj krajský súd sa odklonili od rozhodovacej línie a zaužívanej praxe správcov dane a súdov v obdobných prípadoch.

14. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že sťažovateľ v kasačnej sťažnosti vzniesol námietky, ktoré boli predmetom žaloby a odvolacieho konania. Preto sa k ním opätovne už nevyjadroval. Mal za to, že krajský súd v predmetnej veci rozhodol v súlade s platnými právnymi predpismi a to na základe preukázaného skutkového stavu. Navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok potvrdil.

III.

Konanie na kasačnom súde

15. S účinnosťou od 1. augusta 2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov) začal svoju právomoc vykonávať Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, pričom k tomuto dňu prešiel z Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky výkon súdnictva vo všetkých veciach, v ktorých je od 1. augusta 2021 daná

právomoc Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Prejedávaná vec bola preto zo zákonných dôvodov podľa predchádzajúcej vety náhodným výberom technickým prostriedkami schválenými Ministerstvom spravodlivosti Slovenskej republiky pridelená na rozhodnutie kasačnému senátu 4S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktorému predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti (§ 440 SSP), kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky www.nssud.sk podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP.

16. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Žiline sp. zn. 30S/125/2019-84 zo dňa 8. decembra 2020, ktorým zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného.

17. Z obsahu administratívneho spisu kasačný súd zistil, že Daňový úrad Žilina prvostupňovým správny rozhodnutím podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 24.561 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2017. Správca dane vykonal u daňového subjektu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2017. Vykonanou daňovou kontrolou bolo zistené porušenie ust. § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 51 zákona o DPH. Správca dane dospel k záveru, že nedošlo zo strany dodávateľa STAFI SK, s.r.o., Bratislava k dodaniu služby, čím nebolo naplnené ust. § 2 ods. 1 písm. b) zákona o DPH. Spoločnosti STAFI SK, s.r.o. nevznikla daňová povinnosť z titulu dodania služby podľa § 69 ods. 1 zákona o DPH v prepojení na § 19 ods. 2 zákona o DPH ale z titulu uvedenia dane na faktúre podľa § 69 ods. 5 daného zákona. O odvolaní žalobcu voči vyššie označenému rozhodnutiu rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 101828565/2019 zo dňa 29.07.2019, ktorým s poukazom na ust. § 74 ods. 4 Daňového poriadku rozhodnutie správcu dane potvrdil stotožňujúc sa so skutkovými a právnymi dôvodmi obsiahnutými v rozhodnutí správcu dane.

18. Podrobný priebeh celého administratívneho konania krajský súd vyčerpávajúco zhrnul v bodoch 1 až 2 napadnutého rozsudku, na ktorý kasačný súd odkazuje a nebude ho osobitne rekapitulovať.

IV.

Právne predpisy, právne názory kasačného súdu

19. Podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH v znení účinnom k 28.02.2017 (ďalej len „zákon 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. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

20. 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.

21. 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.

22. 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.

23. 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 pri správe daní,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

24. 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.

25. 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.

26. 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.

27. Podľa § 441 SSP, v kasačnej sťažnosti nemožno uplatňovať nové skutočnosti a dôkazy okrem skutočností a dôkazov na preukázanie prípustnosti a včasnosti podanej kasačnej sťažnosti.

28. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Žiline po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa nie je dôvodná.

29. V tejto súvislosti považuje kasačný súd za nevyhnutné poukázať na to, že právny základ odpočtu DPH je ustanovený v smernici Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej aj len „smernica 2006/112“). V zmysle uvedenej smernice 2006/112 musí zdaniteľná osoba spĺňať nasledovné formálne a materiálne podmienky, aby si mohla uplatniť právo na odpočítanie DPH splatnej alebo zaplatenej v tomto členskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou:

- musí disponovať faktúrou vyhotovenou v súlade s článkami 220 až 236 a článkami 238, 239 a 240 smernice 2006/112 (formálna podmienka) a

- materiálne, resp. hmotnoprávne podmienky:

- a) poskytovateľom plnenia je iná osoba registrovaná pre DPH (t.j. status osoby dodávateľa),
- b) predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t.j. materiálna existencia plnenia),
- c) prijaté plnenie je príjmom použité v rámci jeho ekonomickej činnosti.

30. Vyššie uvedené podmienky stanovené smernicou 2006/112 preberá aj slovenská vnútroštátna právna úprava. Platiteľ dane si môže v zmysle zákona o DPH odpočítat daň:

a. dňom vzniku daňovej povinnosti (§ 49 ods. 1 zákona o DPH),

b. daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru, pričom za deň dodania tovaru sa považuje deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník, alebo dňom dodania služby (§ 19 ods. 1 a 2 zákona o DPH),

c. daň, ktorej odpočet si platiteľ dane uplatňuje musí byť voči nemu uplatnená iným platiteľom dane z tovarov alebo služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané (§ 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH),

d. zároveň musí disponovať faktúrou od platiteľa dane, od ktorého mu bol tovar dodaný (§ 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH).

31. Subjekt, ktorý si chce odpočítať DPH má dve povinnosti a to povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenie dokázať. Povinnosť tvrdiť spočíva v samotnom uplatnení práva na odpočet DPH za splnenia zákonom stanovených podmienok a následne povinnosť dokázať svoje tvrdenie vyjadruje dôkazné bremeno daňového subjektu. Úlohou správcu dane je následne verifikovať skutočnosti, ktoré daňový subjekt dokladuje. Výsledok verifikácie však musí byť dostatočne podložený zisteniami správcu dane. To znamená, že nepostačuje len odôvodnenie správcu dane, že daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno pokiaľ zmysluplne a logicky nespochybní predložené tvrdenia a dôkazy. V tomto kontexte správca dane tiež nesie dôkazné bremeno, ktoré unesie len v prípade, že dokáže vážny a dôvodný nesúlad skutočnosti s účtovníctvom daňového subjektu. Aby správca dane svoje dôkazné bremeno uniesol je nutné, aby identifikoval konkrétne skutočnosti, ktoré vzbudzujú jeho pochybnosti o tvrdeniach daňového subjektu. V prípade, že správny orgán unesie svoje dôkazné bremeno, tak je opäť povinnosť preukazovať svoje tvrdenia (resp. ich korigovať) na strane daňového subjektu, pričom spravidla využíva iné dôkazy než tie, ktoré už správca dane vierohodne spochybnil (v tejto súvislosti vid' napríklad uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 377/2018-53 zo dňa 14. novembra 2018, bod 21). Zároveň je tiež potrebné pripomenúť, že daňový subjekt je povinný preukazovať len skutočnosti, ktoré sám tvrdí a deklaruje. Dôkazné bremeno sa teda prerozdeľuje, resp. prelieva v závislosti od faktického a dôkazného stavu konania.

32. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje na rozsudok Najvyššieho Súdu Slovenskej republiky vo veci pod sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23. júna 2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky č.k. III. ÚS 78/2011-17 z 23. februára 2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z. z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok.“

33. Kasačný súd nemohol akceptovať sťažovateľovu námietku v tom smere, že bola preukázaná existencia plnení, resp. že ak správca dane, žalovaný a následne správny súd nespochybňuje samotné zdaniteľné plnenie, bez ďalšieho nemožno konštatovať, že dokumentácie neboli dodané spoločnosťou uvedenou na faktúre. Za veľmi podstatnú považoval kasačný súd tú skutočnosť, že v predmetnej veci bola dôvodne zo strany správcu dane a žalovaného spochybnená existencia deklarovaneho plnenia. Ide pritom o esenciálnu hmotnoprávnu podmienku pri uplatnení nároku na odpočítanie DPH z dodávateľských faktúr. Závery prezentované správnym súdom odrážajú zistený skutkový stav, ktorý vyplýval z dôkazov, ktoré správca dane získal a vyhodnocoval v procese daňovej kontroly a ktoré sú súčasťou administratívneho spisu. Tieto závery poukazovali na fakt, že pri deklarovaneých obchodných transakciách nedochádzalo ku skutočnej realizácii materiálneho plnenia a obchod v označených reťazcoch bol len formálny, resp. založený na vystavení faktúr. V prvom rade správca dane na str. 11 prvostupňového rozhodnutia dôvodne konštatoval, že nebola preukázaná skutočná existencia zdaniteľného plnenia (tzv. výrobné a realizačné dokumentácie) ako predmet faktúry č. 2802201703 od dodávateľa STAFI SK, s.r.o. Podľa kasačného súdu nebol preukázaný pôvod, ani ďalší osud materiálnej podstaty deklarovaneho plnenia. Správca dane pritom požadoval predloženie označenej dokumentácie od sťažovateľa (daňového subjektu) s tým, že mu neboli do 19.02.2018 predložené s odôvodnením, že daňový subjekt ani nemal k dispozícii (Protokol č. 100500036/2018 zo dňa 06.03.2018 bol sťažovateľovi doručený dňa 19.03.2018). V konečnom dôsledku správca dane s negatívnym výsledkom preveroval aj samotnú skutočnosť, či spoločnosti Pankl Automotive Slovakia, s.r.o., Bourbon Automotive Plastics Nitra, s.r.o., Jaguar Land Rover Slovakia, s.r.o. a Mountpark logistics EU Sereď Sk, s.r.o. vôbec niekedy spolupracovali so sťažovateľom alebo spoločnosťami STAFI SK, s.r.o. alebo VAIN, s.r.o. a to v súvislosti s predmetnou výrobnou a realizačnou dokumentáciou. Z ich odpovedí bolo zrejme, že so sťažovateľom, ako aj spoločnosťami STAFI SK, s.r.o. alebo VAIN, s.r.o. nikdy nevykonávali žiadnu obchodnú činnosť. Existencia deklarovaneho plnenia nebola riadne preukázaná ani dodávke služieb - práce zimnej údržby, ktoré mali byť vykonávané v priestoroch areálu pohostinstva Amfiteáter Krasňany a lesných hospodárskych celkov

Necpaly, Valča a Vrútky z prijatej faktúry č. 2802201701 a č. 2802201702 od dodávateľa STAFI SK, s.r.o. Správca dane vykonal v priestoroch pohostinstva Amfiteáter Krasňany miestne zisťovanie, ale vypočutý dvaja svedkovia deklarovane dodanie služby (zimnej údržby) nepotvrdili. Pri oboch obchodných prípadoch správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie za účelom preverenia materiálneho obsahu deklarovaneho plnenia. Závery správcu dane o neexistencii deklarovaneho plnenia vychádzali z vykonaneho dokazovania a v žiadnom prípade neboli arbitrárne. Sťažovateľ nevedel predložiť dôkazy takeho charakteru, ktoré by dôvodné pochybnosti správcu dane vyvrátili.

34. Kasačný súd zdôrazňuje, že odpočítanie dane si môže uplatniť v zásade len platiteľ dane. Právo odpočítať daň vzniká v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť (§ 49 ods. 1 zákona o DPH). Základnou podmienkou pre vznik práva na odpočítanie dane je, že dodávateľovi vznikla daňová povinnosť (§ 19 - § 21 zákona o DPH). Ak nedôjde k vzniku daňovej povinnosti dodávateľa, nevzniká ani právo na odpočítanie dane. Pokiaľ hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane nie sú splnené, právo na odpočítanie DPH môže byť odopreté dôkazné bremeno je na osobe, ktorá si právo na odpočítanie DPH uplatňuje. V posudzovanej veci bolo aj s poukazom na vyššie popísané aspekty a mechanizmus prenosu dôkazného bremena medzi správcou dane a daňovým subjektom na sťažovateľovi, aby relevantným spôsobom (nielen formálnymi dokladmi) preukázal, že v príslušnom zdaňovacom období došlo k reálnemu dodaniu služieb od dodávateľa uvedeneho na faktúrach a teda či v prípade posudzovaneho zdaniteľneho plnenia boli splnené podmienky na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 19 ods. 1, § 49 ods. 2 a § 51 zákona o DPH. Vzhľadom na to, že sťažovateľ svoje tvrdenia o dodaní predmetneho tovaru oprel o formálne doklady-faktúry, dodacie listy, doklady o pôvode dreva, výpisy z účtu a ďalšie účtovné doklady, správca dane dôvodne pristúpil k ich prevereniu z hľadiska materiálneho.

35. V danom prípade daňový orgán nezamietol sťažovateľovi právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty iba z dôvodu absencie materiálneho a personálneho vybavenia, resp. ani z dôvodu nezrovnalosti predchádzajúcich transakcií, kedy v priebehu daňovej kontroly preverovaním predložených dokladov a tvrdení sťažovateľa bolo spochybnené uskutočnenie deklarovaneho zdaniteľneho plnenia, ktoré boli fakturované deklarovaneým dodávateľom - spoločnosťou STAFI SK, s.r.o. Najpodstatnejšou skutočnosťou pre oba posudzované obchodné prípady bolo dôvodné spochybnenie samotnej existencie deklarovaneho plnenia. Tu kasačný súd prízvukuje, že materiálna existencia plnenia je podstatnou hmotnoprávnou podmienkou vzniku nároku na odpočítanie dane. Rovnako kasačný súd považuje za dôležité uviesť, že ust. § 8 zákona o DPH formálne definuje tzv. dodanie tovaru, ale uvedené rámcové vymedzenie v písmenách a), b) a c) musí mať aj materiálny obsah. To znamená, že nestačí v prípade § 8 psím. a) zákona o DPH iba formálne deklarovat' prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, ale je nevyhnutné aj preukázať, že tovar bol daňovému subjektu aj reálne dodaný a to osobou, ktorá ma status osoby dodávateľa podľa zákona o DPH. Odpočítanie dane nenastáva „ex lege“, ale je právom platiteľa dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou preukázania zákonných podmienok na jeho uplatnenie. Zákon o DPH vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálneho, ako aj formálneho 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 Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/26/2014).

36. Správca dane a žalovaný na základe dôkazov založených v administratívnom spise dôvodne prijali záver, že v priebehu daňovej kontroly preverovaním predložených dokladov a tvrdení sťažovateľa bola spochybnená existencia a uskutočnenie zdaniteľneho plnenia, ktoré boli fakturované deklarovaneým dodávateľom. Preto podľa kasačneho súdu pre daný prípad neprichádzala do úvahy aplikácia judikatúry napr. v zmysle uznesenia Súdneho dvora EÚ vo veci C-610/19 Vikingo (C-354/03 Optigen Ltd, C-353/03 Fulcrum Electronics Ltd atď.), takže vec bola posúdená správne. Tu kasačný súd nesúhlasil so sťažovateľovou námietkou, ktorá sa týkala odklonu od ustálenej rozhodovacej praxe s poukazom na preukázanie vedomosti sťažovateľa o jeho účasti na daňovom podvode. Kasačný súd

prízvukuje, že nie je možné pri právnom posúdení kumulovať nesplnenie hmotnoprávných podmienok s vedomostnou zložkou sťažovateľa o daňovom podvode. Pokiaľ si daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry od dodávateľa, ktorého nákup tovaru bol správcom dane spochybnený, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli uskutočnené v deklarovanom rozsahu a osobou uvedenou na faktúre, ktorá je oprávnená za spoločnosť konať. Predloženie faktúry vystavenej v zmysle § 71 zákona o DPH je len splnenie formálnej stránky na uplatnenie odpočítania dane, ak však správcom dane na základe vykonaného dokazovania vzniknú pochybnosti o pravdivosti údajov uvedených vo faktúre, je na platiteľovi, aby tieto pochybnosti odstránil. Čo v uvedenom prípade sťažovateľ nevykonal. Správca dane pritom nemal povinnosť sťažovateľovi napovedať, akým spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov rozsiahleho dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť svojich tvrdení, že mu tovar dodal deklarovateľ dodávateľ.

37. K otázke rozloženia dôkazného bremena a teda, či a v akom rozsahu dôkazné bremeno zaťažuje daňový subjekt alebo správcu dane ešte kasačný súd dodáva, že daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej (uznesenie Ústavného súdu SR z 14. novembra 2018, sp. zn. I.ÚS 377/2018-53).

38. Kasačný súd uzatvára, že 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 zistili skutkový stav, dôkazy, ktoré správca dane nadobudol v rámci daňovej kontroly a vyrubovacieho konania, riadne vyhodnotili a vysporiadali sa dôkladne aj so všetkými námietkami sťažovateľa. Argumentácia sťažovateľa uvedená v kasačnej sťažnosti zároveň nebola v žiadnom smere spôsobilá spochybniť závery krajského súdu, ktoré sú obsiahnuté v odôvodnení napadnutého rozsudku. V dôsledku uvedeného kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu, pričom nezistil žiaden dôvod na jeho zmenu alebo zrušenie, a preto kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

39. O trovách kasačného konania rozhodol Najvyšší správny súd Slovenskej republiky podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP. Sťažovateľ v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov kasačného konania prislúcha len v prípadoch, ak to možno spravodlivo požadovať a po splnení zákonom stanovených podmienok len výnimočne (§ 168 SSP), ktoré podľa obsahu súdnych spisov nenastali, preto súd účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

40. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu SR pomerom hlasov 3:0 (§ 147 ods. 2 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

P o u č e n i e :

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

