

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 5Sžfk/6/2019
Identifikačné číslo spisu: 4017200381
Dátum vydania rozhodnutia: 16.12.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Petra Príbelská
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:4017200381.2

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a členov senátu JUDr. Milana Moravu a JUDr. Ivana Rumanu, v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): Róbert Blaži, s miestom podnikania Zbehy 177, IČO: 30 893 674, právne zastúpený: JUDr. Anetta Árvayová, advokátka so sídlom Sládkovičova 7, Nitra, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100586591/2017 zo dňa 07.04.2017, konajúc o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č.k. 15S/13/2017-154 zo dňa 19. júna 2018, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť sťažovateľa proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Nitre č.k. 15S/13/2017-154 zo dňa 19. júna 2018 z a m i e t a .

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

Odôvodnenie

1. Krajský súd v Nitre (ďalej len „krajský súd“ alebo „správny súd“) rozsudkom č.k. 15S/13/2017-154 zo dňa 19. júna 2018 postupom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „S.s.p.“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100586591/2017 zo dňa 07.04.2017. O trovách konania rozhodol s poukazom na § 168 S.s.p. tak, že žalovanému ich náhradu nepriznal.

2. Napadnutým rozhodnutím č. 100586591/2017 zo dňa 07.04.2017 žalovaný podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Nitra č. 104516587/2016 zo dňa 20.12.2016, ktorým bol žalobcovi v zmysle § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) za zdaňovacie obdobie november 2014 v sume 5 990,- € z dôvodu, že žalobca nepreukázal dodanie služieb (pomocné práce na HM Tesco) od dodávateľa AFTANAS, s.r.o., keď nepredložil relevantné dôkazy, ktorými by preukázal reálne uskutočnenie zdaniteľných plení, čím nesplnil podmienku práva na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 a § 49 ods. 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“).

3. Krajský súd v odôvodnení svojho rozsudku citoval ust. § 140 S.s.p. a poukázal na to, že vo veciach tých istých účastníkov konania už rozhodoval v konaniach vedených pod sp.zn. 15S/42/2016 a 26S/28/2016, pričom v rámci predmetu konania boli preverované dodávateľsko - odberateľské vzťahy medzi žalobcom a spoločnosťami: AFTANAS, s.r.o., DRUŽBA SK, s.r.o., Prvá metropolitná, s.r.o., RODEFA, s.r.o. a je zjavné, že rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu vychádzalo z totožného protokolu č. 103120889/2016, ktorý vyplýval z uskutočnenej daňovej kontroly na DPH u žalobcu za zdaňovacie obdobie január až december 2014. S poukazom na vyššie uvedené správny súd uviedol, že taktiež v prípade obchodnej spoločnosti AFTANAS, s.r.o. žalobca počas daňovej kontroly nepredložil požadované doklady a neposkytol požadované informácie a vysvetlenia, a teda nedošlo k preukázaniu skutočnej realizácii zdaniteľných obchodov za mesiac november 2014, čo má za následok nesplnenie podmienok v zmysle § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH. Žalobca teda v predmetnej veci jednoznačne neunesol dôkazné bremeno a nevyvrátil dôvodné pochybnosti správcu dane o deklarovanych zdaniteľných plneniach, pri ktorých si uplatnil odpočítanie DPH. S poukazom na uvedené preto krajský súd žalobu ako nedôvodnú zamietol.

4. Proti tomuto rozsudku podal žalobca - sťažovateľ z dôvodov uvedených v ust. § 440 ods. 1 písm. f/ a g/ S.s.p. kasačnú sťažnosť. Sťažovateľ uviedol, že krajský súd síce v zmysle § 140 S.s.p. poukázal na rozsudky vydané v konaniach vedených pred krajským súdom pod sp.zn.15S/42/2016 a sp.zn.26S/28/2016, avšak v týchto konaniach nemal vedomosť o návrhu sťažovateľa na vypočutie svedkov C. T., A. H., B. R.Ö.T., A. A., D. Q.Á.. Taktiež poukázal na to, že konanie pod sp.zn. 15S/42/2016 a sp.zn. 26S/28/2016 sa týkalo spoločnosti DRUŽBA SK, s.r.o. a predmetné konanie sa týka spoločnosti AFTANAS, s.r.o. Krajský súd sa nevyjadril, akým spôsobom mal sťažovateľ zistiť či uvedený dodávateľ podával daňové priznania. V tejto súvislosti dal do pozornosti rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn.3Sžf/1/2011. Ďalej namietal, že správny súd sa nezaoberal jeho námietkou týkajúcou sa zisťovania zamestnancov spoločnosti AFTANAS, s.r.o. a taktiež skutočnosťou, že sťažovateľ nemal možnosť zistiť, akým spôsobom vykonáva práce spoločnosť AFTANAS, s.r.o. Krajský súd pritom nevykonal ním navrhnuté dokazovanie výsluchom svedkov, ktorí mohli potvrdiť, že sťažovateľ spolupracoval so spoločnosťou AFTANAS, s.r.o. Rovnako sa súd opomenul vysporiadať s jeho námietkami ohľadom presného vymedzenia v čom konkrétne z jeho strany došlo k porušeniu zákona a s uvedením skutočností a ich vzájomnej príčinnej súvislosti, aby žalovaný presne naplnil všetky znaky použitých zákonných ustanovení. Krajskému súdu vytkol aj to, že sa nezaoberal jeho návrhom na výsluch svedka Ing. H. D., ktorého realizáciou sa mohli odstrániť nezrovnalosti, ktoré súviseli so spoločnosťou AFTANAS, s.r.o. a daný svedok mohol mať aj vedomosť o zamestnancoch, ktorí vykonávali práce pre spoločnosť AFTANAS, s.r.o. Okrem uvedeného sťažovateľ namietal, že pojednávanie pred krajským súdom sa dňa 27.03.2018 konalo v jeho neprítomnosti. Taktiež poukázal na to, že zo strany krajského súdu nebola zachovaná lehota v zmysle § 142 ods. 3 S.s.p. Kasačnému súdu preto navrhol, aby napadnutý rozsudok správneho súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, prípadne, aby rozhodnutie žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Súčasne požadoval náhradu trov konania.

5. Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti v zmysle § 440 S.s.p., kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 137 ods. 2 a 3 S.s.p.) a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

6. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým ako nedôvodnú zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100586591/2017 zo dňa 07.04.2017.

7. Kasačný súd z administratívneho spisu zistil, že správca dane vykonal u daňového subjektu - sťažovateľa daňovú kontrolu DPH za zdaňovacie obdobie november 2014. Uvedená daňová kontrola

začala na základe zápisnice o ústnom pojednávaní č. 21130416/2015 zo dňa 30.10.2015. Sťažovateľ si za kontrolované zdaňovacie obdobie uplatnil v daňovom priznaní k DPH odpočítanie dane v sume 6 801,03 € z dodávateľských faktúr (špecifikovaných v rozhodnutiach daňových orgánov) za dodané služby (pomocné práce na HM Tesco) od dodávateľskej spoločnosti AFTANAS, s.r.o.

8. Správca dane daňovú kontrolu DPH u daňového subjektu - sťažovateľa ukončil protokolom č. 103120889/2016 zo dňa 11.5.2016, v ktorom opísal priebeh daňovej kontroly a na základe zistených skutočností vyslovil záver, že aj napriek tomu, že kontrolovaný daňový subjekt - sťažovateľ predložil ku kontrole faktúry, konkretizoval miesta výkonu prác a identifikoval odberateľa, pre ktorého práce boli vykonané, dostatočným spôsobom nepreukázal, že fakturované pomocné práce boli vykonané dodávateľom, spoločnosťou AFTANAS, s.r.o. (za zdaňovacie obdobie november 2014).

9. Na podklade vyššie popísaných zistení vyplývajúcich z daňovej kontroly, resp. následne vykonaného vyrubovacieho konania bolo vydané rozhodnutie správcu dane - Daňového úradu Nitra č. 104516587/2016 zo dňa 20.12.2016, ktorým bol sťažovateľovi v zmysle § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubený rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie november 2014 v sume 5 990,- €. Proti tomuto rozhodnutiu podal sťažovateľ odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 100586591/2017 zo dňa 07.04.2017 tak, že prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil.

10. 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 (§ 2 ods. 1, 2 S.s.p.).

11. 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 (§ 6 ods. 1 S.s.p.).

12. Podľa § 19 ods. 1 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. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c/ je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

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

14. 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.

15. 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.

16. 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.

17. Podľa ustanovenia § 71 ods. 1 zákona o DPH, na účely tohto zákona

a) faktúrou je každý doklad alebo oznámenie, ktoré je vyhotovené v listinnej forme alebo elektronickej

forme podľa tohto zákona alebo zákona platného v inom členskom štáte upravujúceho vyhotovenie faktúry,

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

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

d) neporušenosťou obsahu faktúry sa rozumie zachovanie obsahu faktúry,

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

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

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

20. 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.

21. 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.

22. 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.

23. 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.

24. 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.

25. Účelom daňového konania je zistenie, či 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.

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

27. 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.

28. Podľa názoru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vysloveného v rozsudku sp.zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17.02.2015 aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácii relevantných ustanovení.

29. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokým sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, keďže daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná a 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 má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

30. V tejto súvislosti najvyšší súd poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky 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 odôvodnenia ktorého vyplýva právny záver: „... dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2 a § 51 zákona č. 222/2004 Z.z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojím 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 si nárok uplatňuje dôvodne a 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 ...“

31. Kasačný súd uvádza, že odpočítanie dane nenastáva „ex lege“, ale je právom platiteľa dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou preukázania zákonných podmienok na jeho uplatnenie. Zákon o DPH vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnej, ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenia. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že v nej uvedené údaje odrážajú reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne záúčtovaný 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).

32. Pre účely § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH je nevyhnutné kumulatívne spojenie všetkých zákonom definovaných podmienok v ich vzájomnej súvislosti, vrátane preukázania vecného súvisu medzi prijatým zdaniteľným plnením a daňovým dokladom, ktorým platiteľ dane deklaruje prijatie zdaniteľného plnenia. Pre splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na odpočet dane nepostačuje iba predloženie dokladov (faktúr) s predpísaným obsahom. Daňové doklady musia jednoznačne preukazovať prijatie zdaniteľného plnenia, t.j. skutočnosť, že zdaniteľné plnenie bolo prijaté od platiteľa, ktorý fakturoval zdaniteľné plnenie. Pokiaľ nie je preukázané, že by tieto hmotnoprávne podmienky boli splnené, nepostačuje na vznik nároku na odpočet dane len samotná existencia samotného dokladu, hoci by obsahoval všetky formálne náležitosti.

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

34. Kasačný súd poukazuje na to, že je povinnosťou sťažovateľa, na ktorom leží dôkazné bremeno, predkladať správcovi dane záznamy, evidencie, dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia o existencii dodávky služby, o okolnostiach uskutočnenia dodávky od deklarovaného dodávateľa. Takéto doklady o realizácii obchodného vzťahu sa musia dať preveriť, resp. osvedčiť samotným dodávateľom a odberateľom. Správca dane v záujme preverenia reálnosti dodania pomocných prác logicky prioritne pristúpil k prevereniu dodávateľskej spoločnosti AFTANAS, s.r.o. so zreteľom na to, či vôbec reálne vykonávala ekonomickú činnosť a teda či bola objektívne spôsobilou uskutočniť sťažovateľom deklarované dodávky tak, ako to deklaroval predloženými dokladmi. Zo zistení správcu dane však vyplynulo, že spoločnosť AFTANAS, s.r.o. nemá reálne sídlo, ktoré by umožňovalo vykonávanie ekonomickej činnosti na reálnom základe, rovnako nebolo možné ju kontaktovať za účelom prekladania dokladov týkajúcich sa posudzovaných zdaniteľných plnení vo vzťahu k sťažovateľovi, keď zaslaná výzva na predloženie dokladov sa správcovi dane vrátila s poznámkou „adresát neznámy“. Z výpovede B. R. (konateľa spoločnosti AFTANAS, s.r.o. od 15.01.2015) dňa 02.02.2016 vyplynulo, že k ekonomickej činnosti tejto spoločnosti sa za obdobie január - december 2014 vyjadriť nevedel, nakoľko v tomto období nebol jej konateľom. Uviedol, že spoločnosť AFTANAS, s.r.o. kúpil na základe internetovej ponuky a to zmluvou uzavretou s N. H. Pokiaľ sa týka existencie účtovných dokladov, tieto mu neboli v súvislosti s kúpou tejto spoločnosti odovzdané, keďže spoločnosť AFTANAS, s.r.o. žiadnu ekonomickú činnosť nevykonávala. Ďalším zistením správcu dane podporujúcim jeho závery o absencii reálnosti vykonávania ekonomickej činnosti dodávateľskej spoločnosti bola i skutočnosť, že preverovaná spoločnosť nepodávala žiadne daňové priznania ani kontrolné výkazy. Správca dane vypočul dňa 06.12.2016 ako svedka N. H. - konateľa AFTANAS, s.r.o., z ktorého výpovede vyplynulo, že sťažovateľa nepozná, dodávateľské faktúry nevystavil ani nepodpísal a neboli ani zaúčtované. Nevedel sa vyjadriť ani k tomu, či spoločnosť AFTANAS, s.r.o. mala zamestnancov, k uzatvoreniu zmlúv, objednaníu prác, k predloženiu objednávok ani k úhrade faktúr. Daňový subjekt - sťažovateľ do zápisnice uviedol, že N. H. nepozná a nejde o osobu, ktorej vyplatil peniaze za vykonanú prácu. Z výpovedí oboch konateľov AFTANAS, s.r.o. tak zhodne vyplynulo, že uvedená spoločnosť reálne nevykonávala ekonomickú činnosť, a preto nedisponovali ani žiadnymi účtovnými dokladmi, ktoré by preukazovali reálnu ekonomickú činnosť vo vzťahu k sťažovateľovi.

35. Kasačný súd poukazuje na to, že sporným nebolo vykonanie prác pre sťažovateľa, ale skutočnosť, že k ich dodaniu došlo spoločnosťou AFTANAS, s.r.o. Vyššie popísané zistenia správcu dane pritom vniesli do preverovania reálnosti deklarovaných plnení dôvodné pochybnosti. V tejto súvislosti je potrebné tiež poznamenať, že uvedené zistenia správcu dane neboli pripísané na ťarchu sťažovateľa tak, ako to naznačoval s odkazom na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp.zn. 3Sžf/1/2011, keďže ich preukázanie správca dane nevyžadoval od sťažovateľa. Táto okolnosť sa vyhodnocuje v kontexte nárokov na sťažovateľa ako podnikateľského subjektu, u ktorého sa pri výbere obchodných partnerov

vyžaduje a predpokladá zvýšená miera obozretnosti a s tým spojená i vedomosť o rizikách z toho plynúcich v daňovom konaní (stav dôkaznej núdze).

36. V posudzovanej veci bolo aj s poukazom na vyššie popísané aspekty a mechanizmus prenosu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom na sťažovateľovi, aby relevantným spôsobom (nielen formálnymi dokladmi) preukázal, že ním predložené doklady odrážajú reálne plnenie, t.j. že došlo k dodaniu pomocných prác spoločnosťou uvedenou na predložených faktúrach (AFTANAS, s.r.o.). Za týmto účelom správca dane ďalej výzvou zo dňa 05.02.2016 vyzval kontrolovaný daňový subjekt - sťažovateľa na predloženie dôkazov. Konkrétne požadoval, aby sťažovateľ predložil dôkazy o úhrade dodávateľských faktúr, uviedol konkrétne miesto výkonu práce podľa týchto faktúr a kto zabezpečil materiál na pomocné práce, uviedol mená osôb, ktoré vykonávali tieto práce a preukázal, či tieto osoby práce i reálne vykonali. Okrem uvedeného správcu dane vyzval sťažovateľa, aby preukázal odovzdanie a prevzatie prác, komu boli tieto práce ďalej fakturované, a akým spôsobom boli uhradené. Daňový subjekt sa dňa 25.02.2016 odstavil k správcovi dane s tým, že do zápisnice o ústnom pojednávaní uviedol konkrétne miesta výkonu práce podľa jednotlivých faktúr, preukázal úhradu faktúr príjmovými pokladničnými dokladmi bez čísla, vystavenými spoločnosťou AFTANAS, s.r.o. V súvislosti so špecifikáciou prác uviedol, že išlo o montáž a demontáž svetiel a s tým spojených prác. Uviedol, že materiál na výkon prác a samotné práce zabezpečovala spoločnosť AFTANAS, s.r.o., svietidlá do skladov mala dodávať spoločnosť Tesco alebo VL-MONT. Mená osôb, ktoré prácu vykonávali však uviesť nevedel a rovnako nedokázal uviesť, či tieto osoby boli prítomné na mieste výkonu prác. Vo vzťahu k požiadavke správcu dane na preukázanie prevzatia prác uviedol, že ich preberal sám, pričom preberací protokol nepredložil. Uvedené práce mali byť ďalej fakturované spoločnosti VL MONT. Sťažovateľ tak nepredložil žiadne dôkazy, z ktorých by vyplývalo dodanie/prevzatie prác práve spoločnosťou AFTANAS, s.r.o., a zároveň sa ukrátil i o možnosť konfrontovať/preveriť svoje tvrdenia s tvrdeniami osôb, ktoré mali byť prítomné pri vykonávaní prác, a ktoré mohli byť vypočítané v procesnom postavení svedkov pred správcom dane. Nemožno preto ani konštatovať, že správca dane sa zameriaval iba na zisťovanie plnenia u dodávateľa, pretože správca dane vyzval sťažovateľa na preukázanie jeho tvrdení, resp. predloženie relevantných dôkazov preukazujúcich dodanie prác.

37. Kasačný súd na tomto mieste opätovne zdôrazňuje, že ak si sťažovateľ vybral za obchodného partnera spoločnosť, u ktorej sa nedá preveriť vykonanie služby, nemôže sa potom správca dane stotožniť s dodaním služby tak, ako deklarujú faktúry. Zákon o DPH ponecháva na vlastnom zvážení každého daňového subjektu, akým spôsobom si preverí splnenie podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane.

38. K navrhovanému vypočítaniu svedkov označených menom a priezviskom kasačný súd uvádza, že meniť rozsah a dôvody žaloby môže žalobca len do uplynutia lehoty určenej zákonom na podanie žaloby. Zoznam osôb uviedol sťažovateľ až po uplynutí tejto lehoty. V správnom súdnictve súdy v zásade nevykonávajú dokazovanie. Správny súd vychádza zo skutkového stavu zisteného orgánom verejnej správy.

39. Kasačný súd taktiež poukazuje na to, že krajský súd dôvodne aplikoval ust. § 140 S.s.p. umožňujúce správne súdu použiť skrátenú formu odôvodnenia, keď poukázal na to, že vo veciach tých istých účastníkov konania už rozhodoval v konaniach vedených pod sp.zn. 15S/42/2016 a 26S/28/2016, s tým, že v rámci predmetu konania boli preverované dodávateľsko - odberateľské vzťahy medzi sťažovateľom a spoločnosťami: AFTANAS, s.r.o., DRUŽBA SK, s.r.o., Prvá metropolitná, s.r.o., RODEFA, s.r.o. a je zrejmé, že rozhodnutie správcu dane vychádzalo z totožného protokolu č. 103120889/2016 zo dňa 11.05.2016.

40. K námietke sťažovateľa, ktorou namietal, že postupom krajského súdu mu bola odňatá možnosť prejednať vec v jeho prítomnosti, t.j. na pojednávaní dňa 27.03.2018 kasačný súd uvádza, že sťažovateľovi toto právo nebolo upreté a to s poukazom na jeho prítomnosť na pojednávaní dňa 22.05.2018, (ktoré predchádzalo vyhláseniu napadnutého rozsudku č.k. 15S/13/2017-154 zo dňa

19.06.2018), čo vyplýva zo zápisnice o pojednávaní zo dňa 22.05.2018. Pokiaľ sťažovateľ krajskému súdu vytýkal nedodržanie lehoty v zmysle § 142 ods. 3 S.s.p. je potrebné uviesť, že ide o procesnú lehotu na vypracovanie, resp. odoslanie súdneho rozhodnutia, ktorej nedodržanie v kasačnom konaní nezakladá žiadnu z väd v zmysle § 440 ods. 1 S.s.p.

41. Vzhľadom na vyššie uvedené kasačný súd kasačnú sťažnosť sťažovateľa podľa § 461 S. s. p. ako nedôvodnú zamietol.

42. O trovách kasačného konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky podľa § 167 ods. 1 S.s.p. v spojení s § 467 ods. 1 S.s.p.. 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 S.s.p.), ktoré podľa obsahu súdnych spisov nenastali, preto súd účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

43. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky jednohlasne (§ 147 ods. 2 v spojení s § 139 ods. 4 S.s.p.).

Poučenie:

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