

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 8Sžfk/37/2018
Identifikačné číslo spisu: 2016200683
Dátum vydania rozhodnutia: 07.07.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Jaroslava Fúrová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:2016200683.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a členov senátu Mgr. Petra Melichera a JUDr. Eriky Šobichovej, v právnej veci žalobcu: Comdet s.r.o., so sídlom Strojárska 1B/8800, 917 00 Trnava, IČO: 36 280 402, právne zastúpeného spoločnosťou Pacalaj, Palla a partneri, s.r.o., so sídlom Námestie SNP 3, 917 01 Trnava, IČO: 36 857 548, proti žalovanému: Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 103932462/2016 z 19. septembra 2016, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 14S/78/2016-231 z 10. januára 2018, takto

rozhodol:

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

Účastníkom právo na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

Odôvodnenie

1. Krajský súd v Trnave (ďalej len „správny súd“) rozsudkom č. k. 14S/78/2016-231 z 10. januára 2018 podľa ust. § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. v znení neskorších predpisov Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného č. 103932462/2016 z 19. septembra 2016, ktorým bolo potvrdené prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Trnava č. 103323469/2016 z 10. júna 2016, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane v sume 2.622,- eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2011. Súčasne správny súd nepriznal žalovanému náhradu trov konania.

2. V odôvodnení rozsudku správny súd skonštatoval, že vo veci konajúce a rozhodujúce správne orgány vykonali dokazovanie v dostatočnom rozsahu, vykonané dôkazy vyhodnotili vecne správne a v súlade s ich logickým významom, v konaní sa nedopustili procesných pochybení, ktorých následkom by mohlo byť vydanie nezákonného rozhodnutia, a v obsahu svojich rozhodnutí, v ktorých zrozumiteľne vysvetlili dôvody prijatých záverov, sa vysporiadali s celým rozsahom argumentácie žalobcu. V súvislosti s námietkou nedostatočne zisteného skutkového stavu správny súd konštatoval, že žalobca okrem

výsluchu svedka Ivana Slatinu nenamietal nevykonanie žiadneho iného dôkazu s predpokladaným významom pre rozhodnutie, či už ním navrhovaného alebo prichádzajúceho do úvahy na vykonanie z podnetu správneho orgánu. Odhliadnuc od spornej možnosti výpovede tohto svedka privodiť pre žalobcu priaznivejšie posudzovanie naplnenia podmienok pre odpočet dane, je nepochybné, že správca dane za účelom zabezpečenia svedka vykonal všetky úkony dostupné mu podľa procesných predpisov (žalobca sám postup, ktorým by podľa neho bolo možné svedka efektívnejšie zabezpečovať, neidentifikoval) a že jeho výsluch nebol vykonaný z objektívnych dôvodov nemajúcich pôvod v postupe správneho orgánu vo veci. Výsledky dokazovania aj podľa vyhodnotenia správnym súdom nemožno považovať za preukazujúce realizáciu dodávok stavebných prác žalobcom deklarovaným spôsobom, ktorý bol zisteniami správcu dane spochybnený do takej miery, že odôvodňuje záver o nenaplnení zákonných podmienok úspešného uplatnenia odpočítania dane z pridanej hodnoty.

3. Pokračujúc, správny súd uviedol, že zneužitelnosť a zneužívanie systému dane z pridanej hodnoty odôvodňuje zvýšenie požiadaviek nielen na prácu daňových orgánov, ale aj na daňové subjekty uplatňujúce si daňové nároky v súvislosti s ich povinnosťou preukazovať nárok nielen v rovine existencie okolností umožňujúcich záver o tom, že sa deklarované obchody mohli deklarovaným spôsobom uskutočniť, ale že sa bez pochybností deklarovaným spôsobom aj uskutočnili. V danom prípade pritom dôvodné pochybnosti daňových orgánov majúce zásadný charakter z hľadiska posudzovania reálnosti plnenia obchodnej spoločnosti P.I.S. SLOVAKIA s.r.o. (pôvodného obchodného mena RAMMA, s.r.o.) vyplývajú ako zo zistení týkajúcich sa tvrdeného dodávateľa prác (nekontaktnosť obchodnej spoločnosti, jej neexistencia na adrese sídla, nesúlad daňového priznania k DPH v rozhodnom období s tvrdeným rozsahom prác vykonaných vo vzťahu so žalobcom), tak aj z výpovede konateľa tejto spoločnosti v rozhodnom období, ktorý konateľa žalobcu (napriek jeho tvrdeniam) nepoznal, nepoznal okolnosti výkonu prác a zrozumiteľným a hodnoverným spôsobom nezrejmil spôsob dojednaní ceny prác, dôvody a spôsob spolupráce s X. I., ani spôsob fakturácie a preberania úhrad. Závery prijaté správcou dane, vychádzajúce nielen z týchto zistení, nie sú výsledkom účelového vyhodnotenia dôkazov, ale ich objektívneho a rozumného posúdenia vo vzájomných súvislostiach. Zo strany daňových orgánov nejde o nezákonné prenášanie dôkazného bremena na žalobcu vo vzťahu k okolnostiam týkajúcim sa tretích subjektov, ktoré nemal možnosť ovplyvniť, ale o zotrvanie na legitímnej požiadavke preukázania skutočností majúcich vplyv na správne určenie dane v zmysle § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „daňový poriadok“) daňovým subjektom, ktorý si odpočítanie dane uplatnil a ktorý pri primeranej obozretnosti mal priestor na zabezpečenie dôkazov súvisiacich s realizáciou deklarovaných obchodov. Opomenúť v tejto súvislosti nemožno ani to, že sa tvrdeným vykonaním úhrad v hotovosti sám zbavil možnosti dokladovania tejto okolnosti z hľadiska dôkaznej sily preukazujúcim výpisom z peňažného účtu, resp. potvrdením peňažného ústavu.

4. Záverom správny súd uviedol, že správca dane i žalovaný postupovali vo veci pri dodržaní všetkých základných zásad daňového konania, preskúmali uskutočnenie zdaniteľného plnenia nielen z formálnej, ale aj z materiálnej stránky, a pokiaľ dospeli v tomto smere k negatívnym zisteniam, ozrejmým v obsahu ich rozhodnutí, ich závery sú výsledkom zákonného postupu a logického uvažovania a neposkytujú dôvod pre zrušenie napadnutého rozhodnutia.

5. O trovách konania rozhodol správny súd s poukazom na skutočnosť, že úspešný žalovaný sa práva na ich náhradu vzdal.

6. Proti rozsudku správneho súdu podal v zákonnej lehote žalobca (sťažovateľ) kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. f), písm. g) a písm. h) S.s.p. z dôvodu, že správny súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces; že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci; a že sa odklonil sa od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu, navrhujúc, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky zamenil napadnutý rozsudok tak, že žalobe vyhovie.

7. Sťažovateľ namietal, že žalobou z 2. decembra 2016 napadol 9 rozhodnutí žalovaného, ktorými mu bol vyrubený rozdiel dane na dani z pridanej hodnoty, a to č. 103932462/2016 z 19. septembra 2016 (zdaňovacie obdobie apríl 2011), č. 103932629/2016 z 19. septembra 2016 (zdaňovacie obdobie máj 2011), č. 104010527/2016 z 29. septembra 2016 (zdaňovacie obdobie jún 2011), č. 103932775/2016 z 19. septembra 2016 (zdaňovacie obdobie júl 2011), č. 104010450/2016 z 29. septembra 2016 (zdaňovacie obdobie august 2011), č. 103932916/2016 z 3. októbra 2016 (zdaňovacie obdobie september 2011), č. 104010308/2016 z 29. septembra 2016 (zdaňovacie obdobie október 2011), č. 104010148/2016 z 29. septembra 2016 (zdaňovacie obdobie november 2011), č. 104009951/2016 z 29. septembra 2016 (zdaňovacie obdobie december 2011); a rozhodnutie žalovaného č. 103975053/2016 z 23. septembra 2016, ktorým mu bol vyrubený rozdiel dane na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2011; ktoré sú navzájom prepojené, navzájom spolu súvisia a všetky spoločne vzišli z jednej daňovej kontroly. Správny súd uznesením č. k. 14S/78/2016-192 zo 17. februára 2017 z pohľadu sťažovateľa neúčelne vylúčil preskúmanie uvedených rozhodnutí do samostatných konaní, v dôsledku čoho pôvodná žaloba stratila konzistentnosť a celistvosť, čo v konečnom dôsledku oslabilo jeho pozíciu. Podľa sťažovateľa vylúčením vecí na samostatné konanie správny súd značne oklieštil (obmedzil) výhrady sťažovateľa v niektorých konaniach, ktoré sa tak už netýkali komplexných výhrad sťažovateľa k daňovej kontrole s ohľadom na prístup žalovaného a správcu dane, ale už len čiastkových výhrad sťažovateľa ku konkrétnym dodávateľom, čím žaloba stratila údernosť a správny súd nemohol pre drobenie vecí posúdiť vec komplexne, vo vzájomnej súvislosti. Podľa názoru sťažovateľa správny súd nemohol objektívne posúdiť správnosť prejednávaného rozhodnutia žalovaného, nakoľko v konaní nedisponoval úplnými informáciami z administratívnych spisov z celej daňovej kontroly. Uviedol, že úvodné rozhodnutie správneho súdu o vylúčení vecí na samostatné konanie bolo nesprávne do takej miery, že bolo znemožnené účastníkovi - sťažovateľovi, aby uskutočňoval jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces.

8. Nesprávne právne posúdenie podľa názoru sťažovateľa spočíva v nesprávnom vyhodnotení otázky splnenia podmienok v zmysle § 49 a § 51 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) vo vzťahu k spoločnosti RAMMA, s.r.o.. Sťažovateľ tiež namietal nesprávnu interpretáciu § 24 daňového poriadku, povýšenie prejednávacej zásady nad zásadu materiálnej pravdy a vylúčenie aplikácie rozhodnutia najvyššieho súdu sp. zn. 3Sžf/1/2010, ktorý je v jeho prospech. Podľa názoru sťažovateľa bol samotný výsluch I. J. dostatočný na účely unesenia dôkazného bremena v daňovom konaní. Uvedený svedok potvrdil všetky rozhodné skutočnosti. Sťažovateľ tiež namietal, že z vyrozumienia Obvodného oddelenia Policajného zboru nevyplýva, či preverovali aj miesto pobytu svedka X.. Sťažovateľ namietal, že žalovaný nevykonal dostatočné dokazovanie, vydal predčasné rozhodnutie na základe neúplného zistenia skutkového stavu, pričom dospel k nesprávnym skutkovým zisteniam. Žalovaný tiež nevykonal nápravu pochybení zo strany prvoinštančného správneho orgánu. Sťažovateľ mal za to, že správny súd na jeho argumentáciu nereflektoval a len opisným spôsobom potvrdil správnosť postupu žalovaného, resp. správcu dane, a to bez bližšej konkretizácie.

9. Záverom kasačnej sťažnosti sťažovateľ poukázal na rozhodnutia správneho súdu vydané v konaniach vedených pod sp. zn. 14S/79/2014 a sp. zn. 14S/81/2014, kde podľa názoru sťažovateľa správny súd v skutkovo a právne obdobných veciach rozhodol rozdielne, čím došlo k odklonu od rozhodovacej praxe správneho súdu, a tým aj k odklonu od rozhodovacej praxe kasačného súdu.

10. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že sa v plnom rozsahu pridrižiava svojho vyjadrenia k žalobe, pričom kasačnou sťažnosťou napadnutý rozsudok považuje za vecne správny. Poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR č. k. Sž-o-NS 44/2003 z 23. októbra 2003 podľa ktorého, cit: „Pritom je potrebné zdôrazniť, že v daňovom konaní, v ktorom je podľa zákona a za podpory ústavy kladený dôraz na záujem štátu, okrem zásady voľného hodnotenia dôkazov platí tiež (na rozdiel od všeobecného správneho konania) prejednávací zásada, ktorá spočíva v tom, že pri dôkaznej povinnosti daňovníka nie je príslušný daňový orgán povinný vyhľadávať dôkazy, svedčiace v prospech daňovníka. Jeho povinnosťou je len posúdiť dôkazy rozhodné pre správne určenie dane. Pritom daňový subjekt preukazuje všetky skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní, alebo na

preukázanie ktorých bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom. Aj keď dokazovanie v daňovom konaní vedie správcu dane, dôkazné bremeno spočíva na daňovom subjekte. Správca dane posudzuje v rámci dokazovania závažnosť jednotlivých dôkazných prostriedkov a je tiež v jeho právomoci posúdiť vierohodnosť jednotlivých dôkazných prostriedkov a rozhodnúť o ich dôkaznej preukaznosti." Pokračujúc uviedol, že zásada materiálnej pravdy nemá charakter „absolútny“, t. j. správne orgány nemajú povinnosť zistiť všetku a absolútnu pravdu, ale stav veci majú zistiť „len“ spoľahlivo, teda tak, aby bolo možné riadne, včas a spravodlivo rozhodnúť. Zaoberajúc sa otázkou dôkaznej povinnosti daňového subjektu, žalovaný uviedol, že v daňovom konaní je dôkazné bremeno na žalobcovi, t. j. platiteľovi dane z pridanej hodnoty, pričom žalobca sa dôkaznej povinnosti nemôže zbaviť len predložením formálne vyhotovených dokladov, úhrad a priznaním daňovej povinnosti. Sťažovateľ poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR vydaného v konaní pod sp. zn. 8Sžf/136/2013, podľa ktorého dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak žalobca, na ktorom leží dôkazné bremeno svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet DPH uznaný ako oprávnený. Daňové doklady - faktúry sú z hľadiska preukázania dodania tovarov a služieb použiteľné len vtedy, ak je nepochybné, že v nich uvedené údaje odrážajú skutočnosť a ich vierohodnosť a kompletnosť preukazuje daňový subjekt, ktorý musí vystupovať s odbornou starostlivosťou, aby mohol pri prípadnej daňovej kontrole preukázať oprávnenosť nárokovaného odpočítania DPH. Žalovaný ďalej poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR vydaného v konaní pod sp. zn. 2Sžf/42/2012, v ktorom je stanovené, že v záujme predchádzania právnej neistote a v záujme uzatvárania jasných a korektných záväzkových vzťahov, je povinnosťou každej zmluvnej strany dbať o to, aby sa pri úprave zmlúv odstránilo všetko, čo by mohlo viesť k vzniku rozporov, to zahŕňa i povinnosť overiť si informácie a skutočnosti ohľadne svojho obchodného partnera. Žalovaný uzavrel, že nezrovnalosti vo výpovediach štatutárnych orgánov, chýbajúce znalosti o dodávaných stavebných prácach sú dôkazom o tom, že žalobca predmetné služby nenadobudol od dodávateľa deklarovaného na faktúre. Výpovede štatutárnych orgánov nezobrazujú skutočný stav a priebeh zdaniteľného obchodu. Iba predloženie dokladov, i keď majú všetky náležitosti daňového dokladu, je len jednou z hmotnoprávných podmienok na uznanie odpočítania dane. Ich predloženie automaticky neznamená, že daň z pridanej hodnoty bola odpočítaná oprávnenne, pretože splnenie formálnej stránky nepostačuje k tomu, aby bol na základe takýchto dokladov uznaný nárok na odpočítanie. Daňové doklady musia byť odrazom reálneho plnenia, ktoré v prípade vzniku pochybností musí preukázať daňový subjekt, v kontexte čoho žalovaný zdôraznil, že ide o platné a záväzné stanovisko Najvyššieho súdu SR, ktoré bolo deklarované vo viacerých rozsudkoch, napr. vo veci vedenej pod sp. zn. 4Sžf/67/2014. Záverom vyjadrenia žalovaný uviedol, že konania, ktoré dáva žalobca do pozornosti, vychádzajú z úplne odlišného skutkového stavu vecí, t. j. dodanie tovaru - poľnohospodárskych plodín, pričom v danom prípade išlo o dodanie služieb - stavebných prác, a preto nie sú vo vzťahu k riešenému konaniu relevantné. Navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol.

11. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“ alebo „kasačný súd“) ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 S. s. p.), po zistení, že kasačnú sťažnosť podal včas účastník konania zastúpený v súlade s ustanovením § 449 ods. 1 S. s. p., preskúmal vec a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli a na internetovej stránke najvyššieho súdu www.nsud.sk. Rozsudok bol verejne vyhlásený 11. júla 2019 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

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

13. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Daňový poriadok preto zakotvuje

oprávnenia daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či daňové subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

14. Primárnou skutočnosťou, ktorá bola predmetom administratívneho daňového konania, boli kontrolné zistenia správcu dane, v ktorých označil prijaté zdaniteľné obchody od spoločnosti P.I.S. SLOVAKIA s.r.o. (pôvodného obchodného mena RAMMA, s.r.o.) v predmetnom preskúmanom zdaňovacom období (apríl 2011) za nepreukázané.

15. V konaní totožných účastníkov, vedenom na kasačnom súde pod sp. zn. 10Sžfk/43/2018, predmetom ktorého bolo posudzovanie zdaniteľných plnení od dodávateľa RAMMA, s.r.o. za zdaňovacie obdobie júl 2011 dospel kasačný súd k záveru o nedôvodnosti kasačnej sťažnosti voči rozsudku správneho súdu, ktorým bola žaloba sťažovateľa zamietnutá.

16. Vo vzťahu k námietke nesprávneho právneho posúdenia dôkazného bremena žalobcu správnym súdom, čo do uskutočnenia zdaniteľného plnenia zo strany žalobcom deklarovaného dodávateľa RAMMA, s.r.o., kasačný súd uvádza, že predmetom konania je totožný skutkový a právny stav, ktorý bol predmetom konania a rozhodnutia kasačného súdu súde pod sp. zn. 10Sžfk/43/2018 (rozdielne zdaňovacie obdobie - júl 2011). Kasačný súd sa v plnom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozhodnutia správneho súdu a na zdôraznenie jeho správnosti, reflektujúc kasačné námietky sťažovateľa, postupom podľa § 464 ods. 1 S.s.p. odkazuje na svoje uznesenie č. k. 10Sžfk/43/2018 z 19. júna 2019, ktorého odôvodnenie ďalej v príslušnom rozsahu uvádza:

„20. 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.

21. Podľa rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky 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 aplikácie relevantných zákonných ustanovení. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáza a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním, v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, nakoľko daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. 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 má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

22. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje aj na rozsudok najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 2 Sžf/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 odôvodnene za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený.“ Ďalej kasačný súd poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf/19/2015 zo dňa 23.02.2017, podľa ktorého „...Najvyšší súd SR zdôrazňuje, že dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt - žalobcu. Preukázanie dodávok tovaru a služieb len faktúrami nie je podľa súdu postačujúce. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočne reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne záúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu...”

23. Judikatúra kasačného súdu zaoberajúca sa dôkazným bremenom v daňovom konaní, osobitne pokiaľ ide o preukazovanie uskutočnenia zdaniteľného plnenia, je rozsiahla a prešla istým vývojom, ale v posledných rokoch sa jasne ustálila vo vyššie uvedených intenciách, teda že nepostačuje predložiť faktúru či dodacie listy, ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o reálnosti takéhoto zdaniteľného obchodu a vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov. Kasačný súd príkladmo poukazuje na rozhodnutia vo veciach sp. zn. 3Sžfk/40/2017, 4Sžfk/38/2017, 1Sžfk/1/2017, 6Sžfk/43/2017, 1Sžf/82/2016, ako aj uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 705/2017. Aplikácia v kasačnej sťažnosti sťažovateľkou citovaného rozhodnutia vo veci sp. zn. 3Sžf/1/2011 sa tak viac-menej obmedzuje na formálne požiadavky na predkladané doklady, v zmysle aktuálnej konštantnej judikatúry však od celkovej dôkaznej situácie závisí, či na preukázanie práva na odpočet dane je potrebné v dokazovaní pokračovať ďalej.

24. Kasačný 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 rozhodujúce 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 reálnosť 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 zameral sa predovšetkým na vecné plnenie, a to vo všetkých vzájomných súvislostiach.

25. Zistiť alebo preveriť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov je účelom daňovej kontroly (§ 44 ods. 1 veta prvá Daňového poriadku). Daňová kontrola teda slúži na získanie a zhromaždenie dôkazného podkladu pre následné rozhodnutie správcu dane vydané vo vyrubovacom konaní. Z tohto pohľadu je daňová kontrola jedným z najvýznamnejších nástrojov v podmienkach správy daní. Daňová kontrola predstavuje verejnomocenský zásah do individuálnej sféry daňového subjektu, ktorý v konečnom dôsledku najčastejšie smeruje k dorubeniu daní a sekundárne k ukladaniu sankcií.

26. Kasačný súd poukazuje na to, že na základe vykonaného rozsiahleho dokazovania správca dane zistil skutkový stav správne a v súlade s Daňovým poriadkom. Kasačný súd po vyhodnotení súdneho spisu, ktorého súčasťou je aj administratívny spis žalovaného, dospel k rovnakému záveru ako krajský súd, a to, že správne orgány vo svojich rozhodnutiach dôkladne popísali zistený skutkový stav, ktorý aj samotný krajský súd uviedol vo svojom rozhodnutí, dôkazy, ktoré nadobudol správca dane v rámci daňovej kontroly a vyrubovacieho konania aj riadne vyhodnotil a vysporiadal sa dôkladne aj so všetkými námietkami sťažovateľky. 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 existencia samotného dokladu, hoci by obsahoval všetky formálne náležitosti.

27. Sťažovateľka v konaní vierohodným a nespochybniteľným spôsobom nepreukázala, uskutočnené dodanie služieb a ich rozsah v zmysle § 8 zákona o DPH, a preto nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH a následne odberateľovi uvedenom na faktúre (sťažovateľke) nevzniklo právo na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1, ods. 2 zákona o DPH v nadväznosti na § 51 zákona o DPH. Na splnenie zákonných podmienok pre uznanie daňového výdavku a následne určenie správnej výšky základu dane nepostačuje deklarovanie uskutočnenej služby zo strany daňového subjektu predložením daňového dokladu - faktúry, jej zaúčtovanie a zápis do záznamu DPH, pretože formálne doklady nepreukazujú reálne dodanie služieb. Kasačný súd podotýka, že správca dane daňovou kontrolou preveroval splnenie zákonných podmienok na odpočítanie DPH v zmysle § 49 ods. 1, ods. 2 v nadväznosti na § 51 ods. 1 zákona o DPH, pričom sa z vykonaného dokazovania nepodarilo odstrániť pochybnosti o tom, že k dodaniu služieb uvedenom na faktúre skutočne došlo. Z uvedeného dôvodu považuje kasačný súd námietku sťažovateľky, že krajský súd nesprávne vyhodnotil otázku splnenia podmienok pre odpočítanie dane ako nedôvodnú.

28. Kasačný súd poukazuje aj na nález Ústavného súdu 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.

29. K námietke sťažovateľky, že výpoveď svedka I. J., ktorý bol konateľom spoločnosti RAMMA, s.r.o., postačuje na unesenie dôkazného bremena kasačný súd uvádza, že nie je dôvodná. Kasačný súd sa stotožnil so záverom žalovaného, že výpoveď tohto svedka bola nekonkrétna a všeobecná. Uvedená výpoveď bola nedostatočná na preukázanie, že sa zdaniteľný obchod (resp. dodanie služieb) uskutočnil.

30. K námietke nezisťovania pobytu svedka X. kasačný súd uvádza, že z vykonaného dokazovania sú zrejmé všetky úkony, ktoré boli vykonané na preverovanie pobytu svedka I.. Z dokazovania vyplýva, že predvedenie svedka Obvodným oddelením Policajného zboru v Šali bolo neúspešné z dôvodu, že u svedka nebol zistený žiaden trvalý alebo prechodný pobyt, nepodarilo sa zistiť jeho telefonický kontakt a nie je známy jeho súčasný pobyt alebo miesto, kde sa môže zdržiavať. Obvodné oddelenie Policajného zboru v Šali vykonávalo preverovanie pobytu svedka I., a preto námietku sťažovateľky vyhodnotil kasačný súd ako nedôvodnú.

31. Po preskúmaní podanej kasačnej sťažnosti kasačný súd konštatuje, že s opakovanými právnymi námietkami sťažovateľky sa krajský súd v rozhodnutí riadne vysporiadal a nenechal otvorenú žiadnu spornú otázku, riešenie ktorej by zostalo na kasačnom súde, a preto námietky uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil najvyšší súd ako bezpredmetné, ktoré neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť rozhodnutia.“

17. Kasačný súd sa ďalej zaoberal námietkou procesného charakteru - nesprávny procesný postup správneho súdu, ktorý neúčelne vylúčil správny súdny prieskum jednotlivých rozhodnutí žalovaného na samostatné konania, hoc tieto spolu úzko súviseli, čím oslabil pozíciu sťažovateľa, kasačný súd uvádza, že ani táto námietka nie je dôvodná.

18. Zdaňovacím obdobím sťažovateľa je kalendárny mesiac. Povinnosti daňového subjektu v súvislosti s daňovým priznaním a splatnosťou vlastnej daňovej povinnosti sú upravené v ust. § 78 zákona o DPH. Daňové priznania, ako aj splnenie vlastnej daňovej povinnosti sa posudzujú za každé zdaňovacie obdobie

samostatne. Sťažovateľ ako daňovník, ktorého príjmy podliehajú dani, mal povinnosť podľa príslušných ustanovení zákona o DPH sám si daňovú povinnosť vypočítať a v zákonom stanovenej lehote priznať. Na overenie správnosti, procesný predpis na úseku správy daní stanovuje správcovi dane možnosť, ale i povinnosť v rámci správy daní, a to i s využitím inštitútu daňovej kontroly overiť, resp. preveriť podklady potrebné na správne a úplné zistenie dane. Ak správny súd považoval za hospodárne prejednať jednotlivé rozhodnutia žalovaného v samostatných konaniach, bolo to procesné rozhodnutie, ktoré bolo vydané v súlade so zákonom (§ 66 S.s.p.), a ktoré nemalo na sťažovateľa žiaden vplyv, nakoľko správny súd disponoval relevantnou dokumentáciou z administratívneho konania - príslušnými administratívnymi spismi. Námetka sťažovateľa, že vzhľadom na vylúčenie veci na samostatné konanie jeho žaloba stratila „údernosť“ je preto všeobecné a abstraktné tvrdenie, ktoré nebolo v konaní preukázané - sťažovateľ žiadnym relevantným spôsobom nespochybnil, že by správny súd disponoval dostatočnou dokumentáciou, resp. neuviedol iný praktický problém, ktorý, vzhľadom na vylúčenie správneho súdneho prieskumu rozhodnutí žalovaného vydaných za iné zdaňovacie obdobia, vznikol. Súčasne však kasačný súd konštatuje, že skúmal výlučne zákonnosť procesného rozhodnutia správneho súdu, jeho hospodárnosťou sa nezaoberal. V správnom súdnom konaní nebola zistená taká procesná vada, ktorá by mala za následok porušenie práva sťažovateľa na spravodlivý proces.

19. K námetke odklonu správneho súdu od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu, kasačný súd uvádza, že uvedenú námetku nebolo možné posúdiť a vyhodnotiť, nakoľko táto nebola sťažovateľom dostatočne špecifikovaná. Sťažovateľ poukázal na rozhodnutia správneho súdu (rozsudok č. k. 14S/79/2014 z 28. januára 2016, resp. č. k. 14S/81/2014 z 8. februára 2014), kde síce boli konštatované procesné pochybenia správcu dane, avšak žiadnym spôsobom neuviedol, aký majú tam správnym súdom zistené pochybenia s prejedávanou vecou súvis. Kasačný súd je viazaný rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti (§ 453 S.s.p.).

20. Nad rámec však kasačný súd uvádza, že dôvodom neuznania uplatneného práva na odpočítanie dane uplatneného v súvislosti s dodávkami stavebných prác dodávateľa RAMMA, s.r.o. bola skutočnosť, že sťažovateľ nepreukázal ich materiálny základ - neunesol dôkazné bremeno. Kasačný súd dlhodobo judikuje, že dôkazné bremeno je na daňovom subjekte, pričom dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom (viď. bližšie bod 16.), ako tomu bolo aj v prejednávanej veci. Vzhľadom na to, že právne posúdenie veci správnym súdom je s ustálenou judikatúrou kasačného súdu konformné, nemožno konštatovať, že by zo strany správneho súdu došlo k odklonu.

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

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

23. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd v pomere hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 k § 463 S.s.p.).

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu opravný prostriedok n i e j e príпустný.