

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 2Sžfk/42/2019
Identifikačné číslo spisu: 2018200141
Dátum vydania rozhodnutia: 28.04.2021
Meno a priezvisko: JUDr. Katarína Benczová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2021:2018200141.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a členiek senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a JUDr. Eriky Šobichovej, v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): Albín Lancz - ALINEX, so sídlom Mierová 1435/33, Galanta, IČO: 32 356 412, zast.: Nagy & Partners, s.r.o., advokátska kancelária, so sídlom Športová 470/11, Galanta, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100516232/2018 zo dňa 08. marca 2018, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 14S/37/2018-215 zo dňa 08. apríla 2019, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky návrh na priznanie odkladného účinku kasačnej sťažnosti zamietla.

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť zamietla.

Účastníkom nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

Odôvodnenie

1. Krajský súd v Trnave (ďalej len „krajský súd“) napadnutým rozsudkom č. k. 14S/37/2018-215 zo dňa 08. apríla 2019 podľa § 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100516232/2018 zo dňa 08. marca 2018, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie vydané v prvom stupni Daňovým úradom Trnava (ďalej aj ako „správca dane“) č. 102446270/2017 zo dňa 23. novembra 2017, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (ďalej aj ako „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 9.972 Eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) za zdaňovacie obdobie október 2014.

2. Krajský súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že v zdaňovacom období október 2014 si žalobca uplatnil právo na odpočítanie DPH z dodávateľských faktúr vystavených dodávateľom AA TRADE, s.r.o., pričom sa jednalo o sprostredkovateľskú činnosť, upratovacie práce a stavebné práce (omietkarské práce, ručné výkopové práce a búracie práce, lešenárske práce, stavebné práce a úpravy).

V danom prípade podľa odôvodnenia napadnutého rozhodnutia žalovaného dôvodom nepriznania práva na odpočítanie dane bola skutočnosť, že žalobca neodstránil pochybnosti správcu dane týkajúce sa sporných faktúr v zdaňovacom období október 2014, keď nepredložil vierohodné dôkazy na preukázanie svojich tvrdení, že sporné zdaniteľné obchody boli skutočne dodané spoločnosťou AA TRADE, s.r.o., teda žalobca neunesol dôkazné bremeno.

3. Krajský súd poukázal na zistenia správcu dane, podľa ktorých zamestnanci správcu dane vykonali miestne zisťovanie sídla daňového subjektu AA TRADE, s.r.o., pričom zistili, že sa jedná o bytovú budovu, v ktorej boli schránky s názvami spoločností, kde sa nenachádzal názov spoločnosti AA TRADE, s.r.o. Predvolanie sa D. H. (konateľovi spoločnosti) ani spoločnosti AA TRADE, s.r.o. nepodarilo doručiť z dôvodu, že adresát je neznámy. Správca dane dňa 21. marca 2016 vykonal za účasti splnomocneného zástupcu žalobcu obhliadku priestorov na adrese Priemyselná 8, Galanta a v areáli Veľká Mača, Ganská 1, kde boli vykonávané práce na nehnuteľných priestoroch v období január až november 2014. Zo zápisnice o miestnom zisťovaní vyplýva, že zamestnancom správcu dane boli ukázané spevnené parkovacie a odstavné plochy, kde podľa vyjadrenia splnomocneného zástupcu, bol zarastený priestor s pôdnym podkladom. Vo vzťahu k omietkarským prácam bolo skonštatované, že na základe vizuálnej obhliadky budov, na ktorých sa mali realizovať tieto práce, tieto neboli viditeľné, okrem drobných vysprávok, ale úprava fasády - hrubá omietka, jemná omietka a fasáda neboli viditeľné na vonkajších častiach budov. Pri vizuálnej obhliadke kancelárskeho priestoru, ktorý mal byť vymaľovaný, bolo skonštatované, že maľovanie bolo viditeľné. Zamestnanci správcu dane sa dostavili na Obecný úrad Veľká Mača za účelom preverenia existencie rozhodnutia o odstránení stavieb vydaných pre žalobcu vo vzťahu k nehnuteľnostiam nachádzajúcich sa v katastri Veľká Mača, pričom bolo zistené, že za roky 2012, 2013 a 2014 neboli pre žalobcu vydané rozhodnutia o odstránení stavby.

4. Na ústnom pojednávaní konanom dňa 19. apríla 2016 D. H. poprel, že by bol konateľom spoločnosti AA TRADE, s.r.o. Uviedol, že p. Z. W. nepozná, nikde o ňom nepočul, nemal so spoločnosťou AA TRADE, s.r.o. uzatvorený žiadny vzťah, túto spoločnosť nepozná, nepozná ani činnosť tejto spoločnosti. Po nahliadnutí do predloženej rekapitulácie prác zo dňa 29. augusta 2014, 31. júla 2014 a 30. septembra 2014 uviedol, že podpis, ktorý sa na nich nachádza, nie je jeho. K faktúram spoločnosti AA TRADE, s.r.o. uviedol, že tieto faktúry nevystavil, faktúru ani nevie vystaviť. Záverom uviedol, že nikdy nebol poverený zastupovaním nejakých spoločností, ktoré by dodávali služby, prípadne tovar pre odberateľa Z. W..

5. V rámci vyrubovacieho konania bol dňa 04. mája 2017 za prítomnosti splnomocneného zástupcu žalobcu opätovne vypočutý svedok D. H., ktorý uviedol, že kamarát p. W. p. I. Q. (sused) ho zavolať, že sa chce s ním rozprávať pán W., ktorý ho čaká pri STAVEKU. Odviezol ho tam, stretli sa, išli hore do kancelárie kde bola právnička, pričom pred dverami mu dal papier, ktorý nevidel a nečítal a 5 Eur a povedal, že môže ísť do vnútra. Pred právničkou podpísal papier a poprosil o vyhotovenie kópie. Pri aute sa opýtal p. W., komu platil za vykonanú prácu, pričom neodpovedal, potom ho p. Q. odviezol domov, kde si prečítal papier, ktorý podpísal a zistil, že bol na neho urobený podvod. Ďalej uviedol, že asi o 4-5 dní prišiel p. Z. W. pred činžiak, v ktorom býva a priniesol mu papier, ktorý predložil správcovi dane, ďalej sa domáhal, aby daňová kobra zistila, kto na ňom spáchal podvod, nevedel, kto na neho napísal firmy, nikdy nemal žiadnu firmu. Zopakoval, že nemal žiadnu firmu, nikdy v živote nebol podnikateľom. Uviedol, že pána Z. W. pozná z videnia, bol s ním v kontakte 2x v živote, on ho vyhľadal, nikdy v živote s ním nespolupracoval.

6. Podľa krajského súdu zásadnou spornou otázkou medzi účastníkmi konania bolo posúdenie miery zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom vyplývajúcim z § 24 ods. 1 Daňového poriadku. Konkrétne, či nedošlo k neprimeranému prenosu dôkazného bremena na žalobcu.

7. Vo vzťahu k dôkaznému bremenu krajský súd poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23. júna 2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 78/2011 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. 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.“

8. Dôvodil, že podľa zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „zákon o DPH“) odpočítanie dane nenastáva „ex lege“, ale je právom platiteľa dane, ktoré právo je spojené s jeho dôkaznou povinnosťou. Zákonodarca z dôvodu zabránenia ľahkej zneužitelnosti požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet dane uplatnil, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre tieto nároky zákon stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, tovar reálne dodaný (§ 8 zákona o DPH), a to práve osobou uvedenou na faktúre. To znamená, že zdaniteľné plnenie mu bolo dodané a DPH bola voči nemu uplatnená práve platiteľom DPH uvedeným na faktúre.

9. V súvislosti s povinnosťou daňového subjektu preukázať skutočnosť vyplývajúce z predložených daňových dokladov (faktúr) krajský súd súčasne poukázal na to, že uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomická činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu, a preto má daňový subjekt, ako platiteľ dane, možnosť obstarat' si dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosť rozhodujúce pre určenie dane (§ 44 ods. 1 Daňového poriadku). Inak povedané je plne v dispozícii daňového subjektu zabezpečiť si potrebné doklady za účelom minimalizácie rizika, že mu v budúcnosti nebude z dôvodu dôkaznej núdze priznané právo na odpočítanie dane, tak ako v danom prípade. Daňový subjekt je povinný preukazovať v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku a) skutočností, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočností, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov; b) skutočností, 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. V zmysle § 19 ods. 2 a § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH je takouto skutočnosťou aj dodanie tovaru alebo služby platiteľom, ktorý faktúru ako dodávateľ vystavil. Aj v danej veci je sporné, či skutočným dodávateľom prác (služieb) bol deklarovaný dodávateľ AA TRADE, s.r.o., pričom pokiaľ žalobca tvrdil, že vykonávateľom prác bola táto spoločnosť, zaťažuje ho dôkazné bremeno vo vzťahu k tomuto tvrdeniu, ktoré pri jeho neunesení zostáva iba nepreukázaným tvrdením (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/52/2017 zo dňa 19. novembra 2018).

10. Uviedol, že faktúra, doklad o jej zaplatení a iné doklady sú nesporne dôkaznými prostriedkami, v danom prípade však predložené faktúry nie sú dostatočne určité, napríklad pokiaľ ide o špecifikáciu termínu dodania služieb a rovnako dodatočne predložená rekapitulácia uskutočnených prác je veľmi strohá, bez bližšej identifikácie nehnuteľností, na ktorých mali byť tieto realizované. Navyiac podľa krajského súdu spôsobilou skutočnosťou spochybníť samotné uskutočnenie prác spoločnosťou AA TRADE, s.r.o. je aj tvrdenie splnomocneného zástupcu žalobcu, že nedisponuje listinným dokladom týkajúcim sa súpisu vykonaných prác. Vo vzťahu k predloženým dokladom, ktoré majú preukazovať rozsah uskutočnených prác, krajský súd uviedol, že z rekapitulácie prác nie je zrejmé, kde sa mali deklarované služby uskutočniť, napríklad k búraniu akých konkrétnych hospodárskych budov, na akej konkrétnej parcele malo dôjsť, taktiež nebolo konkretizované kedy sa mali práce uskutočniť a rovnako tieto nie sú priradené ku konkrétnej faktúre. Rovnako dôkaznej situácii v prospech žalobcu neprispelo uzatvorenie zmluvy ústnou formou, aj keď táto skutočnosť nemôže byť na ťarchu žalobcu (čo v prípade žalobcu ani nebolo).

11. Podľa krajského súdu je v danom prípade vo vzťahu k rozloženiu dôkazného bremena relevantná tá skutočnosť, že ide o priamy vzťah dodávateľa a odberateľa. V prípade žalobcu nedošlo k nepriznaniu

práva na odpočítanie dane z dôvodu, ktorý by sa týkal jeho subdodávateľa. Pre krajský súd boli vo vzťahu k posudzovaniu zákonnosti napadnutého rozhodnutia relevantné viaceré skutočnosti, ktoré dostatočne podložili záver prijatý správcou dane a potvrdený žalovaným, že v danom prípade bolo spochybnené tvrdenie žalobcu, že deklarované služby boli uskutočnené spoločnosťou AA TRADE, s.r.o., pričom žalobca tieto pochybnosti neodstránil.

12. V prvom rade sú to skutočnosti ohľadom konateľa spoločnosti AA TRADE, s.r.o., ktorý pred správcou dane dňa 04. mája 2017 v prítomnosti splnomocneného zástupcu žalobcu vypovedal skutočnosti, ktoré podporujú závery správcu dane o spochybnení dodania služieb práve spoločnosťou AA TRADE, s.r.o. Konkrétne D. H. opísal skutočnosti týkajúce sa zápisnice, ktorú spísal žalobca a ktorú podpísal pred notárom JUDr. Federom Klimom dňa 16. novembra 2016, pričom tvrdil, že bol na ňom urobený podvod. Rovnako predložil správcovi dane papier, ktorý mu mal, podľa jeho vyjadrenia, predložiť žalobca, z obsahu ktorého vyplývajú podrobnosti týkajúce sa stavebných a upratovacích prác. Čo je však v danom prípade relevantné, D. H. správcovi dane výslovne uviedol, že v živote nespolupracoval so žalobcom, žalobca ho sám vyhľadal, pričom v živote nemal žiadnu firmu a nikdy v živote nebol podnikateľom. Tieto tvrdenia síce žalobca označil za nepravdivé, avšak nepredložil žiaden dôkaz, ktorý by jeho tvrdenie potvrdil. Napríklad nenavrhol vypočuť svedka, ktorý by potvrdil, že sa s D. H. poznal, že spolu spolupracovali, že bol prítomný pri uskutočňovaní prác, že mu osobne odovzdal faktúry atď. Žalobca síce tvrdil, že správca dane nevykonal ním navrhnuté dôkazy, avšak vo vzťahu k spoločnosti AA TRADE, s.r.o. a k zdaňovaciemu obdobiu október 2014 nekonkretizoval, ktoré z navrhnutých dôkazov správca dane nevykonal.

13. Pokiaľ žalobca namietal, že správca dane nešpecifikoval dôkazy, ktoré mal predložiť na preukázanie svojho nároku, krajský súd uviedol, že Daňový poriadok presne nešpecifikuje, aké dôkazy majú byť predložené, pričom to vždy bude závisieť od konkrétnej dôkaznej situácie a charakteru dokazovaných skutočností. V prípade žalobcu by napríklad k posilneniu jeho dôkaznej situácie prospelo predloženie rozhodnutia o odstránení stavby (ich neexistencia bola zistená na základe miestneho zisťovania na Obecnom úrade vo Veľkej Mači) alebo napríklad stavebný denník, tak ako to skonštatoval Najvyšší súd Slovenskej republiky vo svojom rozhodnutí zásadného právneho významu sp. zn. 1Sžf/81/2015 z 01. decembra 2016 (rozsudok bol publikovaný v Zbierke stanovísk najvyššieho súdu a rozhodnutí súdov Slovenskej republiky 4/2017 pod č. 38). Rovnako je namieste otázka ohľadom skládkových služieb spojených s demoláciou stavieb, keď z predloženej rekapitulácie prác vyplýva, že čistiace práce zahrňovali aj odvoz sute. S poukazom na uvedené je preto dôvodná otázka, aká bola podnikateľská starostlivosť a obozretnosť žalobcu, ktorý si za účelom unesenia dôkazného bremena dostatočne nezabezpečoval dôkazy na preukázanie svojho nároku vo vzťahu k priznaniu práva na odpočítanie DPH. Práve táto nedostatočná obozretnosť následne vedie k znášaniu rizika neunesenia dôkazného bremena oprávnenosti nároku na priznanie odpočítania DPH, pričom krajský súd zdôraznil, že pre prijatie záveru o nepriznaní práva na odpočítanie dane je spochybnenie dôkazov o dodaní služieb postačujúce.

14. V danom prípade je tvrdou, avšak nepreukázanou skutočnosťou, vykonanie deklarovaných služieb spoločnosťou AA TRADE, s.r.o., pretože predložené faktúry, dodatočné predloženie rekapitulácie prác v zdaňovacom období október 2014, ako aj nepresvedčivé a nepodložené vyjadrenia či už splnomocneného zástupcu žalobcu, ale aj samotného žalobcu, sú v porovnaní so zisteniami správcu dane obsiahnutými v odôvodnení napadnutého rozhodnutia nedostatočné na prijatie záveru, že v prípade žalobcu boli splnené zákonné podmienky ustanovené v § 49 a 51 zákona o DPH. Rovnako pokiaľ žalobca tvrdil, že nie je možné od neho spravodlivo žiadať, aby sledoval, prípadne kontroloval obchodno-dodávateľské vzťahy u iných subjektov pred dodaním služby, tak k uvedenému krajský súd zopakoval, že v danom prípade išlo o priamy vzťah žalobcu a jeho dodávateľa, teda bolo plne v jeho moci, aby si zabezpečil dostatočné množstvo dôkazov, ktorými by preukázal, že k zdaniteľnému plneniu došlo, a to práve dodávateľom uvedeným na predložených faktúrach.

15. Krajský súd konštatoval, že správca dane aplikujúci zásadu voľného hodnotenia dôkazov s prihliadnutím na jeho povinnosť dbať, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, vykonal náležité dokazovanie. Záver, ktorý správca dane zo

zistených skutkových okolnosti urobil a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH. Z vykonaného dokazovania je podľa krajského súdu zrejmé, že žalobcom predloženým daňovým dokladom, predovšetkým vo svetle kontrolných zistení a v ich vzájomných súvislostiach, absentuje reálny základ, ktorá skutočnosť má za následok nepriznanie práva na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) v spojení s § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. Z uvedeného dôvodu vyrubenie rozdielu dane v sume 9.972 Eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2014 považoval krajský súd za vecne správne.

16. O trovách konania rozhodol krajský súd podľa § 168 SSP a v konaní úspešnému žalovanému trovy konania nepriznal, nakoľko orgánu štátnej správy v rámci správneho súdneho konania náhrada trov v zásade neprináleží.

17. Žalobca podal riadne a včas proti rozhodnutiu krajského súdu kasačnú sťažnosť, ktorou sa domáhal, aby najvyšší súd rozsudok krajského súdu zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím správcu dane zruší a vec mu vráti na ďalšie konanie.

18. Namietal, že žalovaný ani krajský súd neuviedli, aké konkrétne dôkazy mal žalobca predložiť. Zastával názor, že jednoznačne preukázal vykonanie prác, čo správca dane videl a mal preukázané obhliadkou na mieste samom. Zdôraznil, že v čase uskutočnenia zdaniteľného plnenia bol dodávateľ plne kontaktný a žalobca nemôže niesť zodpovednosť za jeho následný právny vývoj po uskutočnení zdaniteľného plnenia. Mal za to, že splnil všetky zákonom stanovené podmienky na to, aby mu bol priznaný nárok na odpočítanie DPH. To znamená, že pri plnení vznikla daňová povinnosť, teda došlo k dodaniu plnenia - upratovacie a stavebné práce dodané boli. Žalobca má k dispozícii doklad od dodávateľa (faktúru). A dodanie plnenia bolo uskutočnené na území Slovenskej republiky (v tuzemsku).

19. Poukázal na to, že v kontexte preukázania dodania plnenia boli správcovi dane poskytnuté presné a úplné informácie a údaje o dodaní plnení - upratovacích a stavebných prác. Nie je zodpovednosťou žalobcu to, či dodávateľ uskutočnil práce sám alebo niekým iným. Podľa žalobcu je podstatné to, že objednané plnenia boli riadne uskutočnené podľa objednávky, na základe toho bola následne vyhotovená faktúra, ktorá bola žalobcom riadne uhradená. Vo vzťahu ku krajským súdom uvádzanej skutočnosti, že žalobca nemal príslušné stavebné povolenia, dal žalobca do pozornosti, že existencia platného stavebného povolenia nie je zákonnou podmienkou priznania odpočtu DPH.

20. Záverom žalobca kasačný súd žiadal, aby podanej kasačnej sťažnosti priznal odkladný účinok. Dôvodil, že žalovaný napadnutým rozhodnutím a ďalšími rozhodnutiami za ostatné mesiace potvrdil povinnosť žalobcu zaplatiť na účet správcu dane celkovo sumu 52.965 Eur. Okamžitým výkonom týchto rozhodnutí hrozí závažná ujma a vážny nenapraviteľný následok spočívajúci v tom, že žalovaný môže viesť exekúciu na majetok žalobcu, čo by malo likvidačný dopad na majetkovú sféru žalobcu, zadĺženie spoločnosti, ukončenie podnikateľskej činnosti, zrušenie pracovných miest zamestnancov a v konečnom dôsledku zánik žalobcu. Nezaplatením splatnej dane je žalobca vystavený aj riziku prípadného trestného stíhania pre trestný čin nezaplatenia dane. Súčasne dôvodil, že priznanie odkladného účinku nie je v rozpore s verejným záujmom.

21. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti považoval námietky žalobcu za neopodstatnené a kasačnú sťažnosť navrhoval zamietnuť.

22. Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný podľa § 21 písm. a) SSP v spojení s § 438 ods. 2 SSP, po tom, čo zistil, že kasačná sťažnosť bola podaná riadne a včas (§ 443 SSP a § 444 SSP), oprávnenou osobou na podanie kasačnej sťažnosti (§ 442 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 SSP), kasačná sťažnosť má predpísané náležitosti (§ 445 ods. 1 SSP a § 57 SSP), preskúmal napadnuté rozhodnutie z dôvodov a v rozsahu uvedenom v podanej kasačnej sťažnosti podľa § 440 SSP, § 441 SSP a § 453 SSP a postupom podľa § 455 SSP bez nariadenia pojednávania dospel k záveru, že kasačná sťažnosť žalobcu nie je dôvodná.

23. Predmetom konania pred kasačným súdom je rozhodnutie o podanej kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku krajského súdu, ktorým krajský súd zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania v úvode tohto rozsudku opísaných rozhodnutí daňových orgánov vo veci vyrubenia rozdielu DPH v sume 9.972 Eur za zdaňovacie obdobie október 2014.

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

25. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru alebo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

26. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovaru a služieb, ktorú 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.

27. 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.

28. 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 pri tom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

29. 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.

30. 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, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvyhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.

31. 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 evidencie a záznamov, ktoré je povinný viesť.

32. 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.

33. 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.

34. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Trnave po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a s

prihliadnutím na ustanovenie § 461 SSP dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku. S týmito sa kasačný súd stotožňuje v celom rozsahu.

35. 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.

36. 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. 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.

37. Podľa názoru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vysloveného v rozsudku sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17. februára 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.

38. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, 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.

39. V tejto súvislosti najvyšší súd poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/19/2015 zo dňa 23. februára 2017, podľa ktorého „...Najvyšší súd Slovenskej republiky zdôrazňuje, že dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt. 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 náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu...“

40. 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 Slovenskej republiky z 14. novembra 2018, sp. zn. I.ÚS 377/2018-53).

41. Podľa názoru kasačného súdu je nutné uvedomiť si postavenie správcu dane v daňovom konaní, ktorý nie je protistranou daňového subjektu, ale je príslušným správnym orgánom, ktorý vedie dokazovanie, dôkazy vykonáva a procesom voľného hodnotenia dôkazov ustalať zistený skutkový stav. Pri tomto postupe musí zachovávať práva daňového subjektu, rešpektovať zásadu spolupráce a ostatné zásady správy daní. Ako správne poukázal krajský súd, 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. Daňový doklad je z hľadiska nároku na odpočítanie DPH nepochybne dôkazným prostriedkom, ktorý podporuje tvrdenie daňového subjektu, že tento dodávateľ mu naozaj tovar, resp. službu, dodal. Je však použiteľný len vtedy, ak je nepochybné, že v ňom uvedené údaje odrážajú skutočnosť.

42. Pre účely § 49 ods. 1 a 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 dokladu, hoci by obsahoval všetky formálne náležitosti.

43. Kasačný súd poukazuje aj na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky 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.

44. V danom prípade správca dane svojimi zisteniami dôvodne spochybnil, že zdaniteľné plnenia boli realizované tak, ako je to uvedené na žalobcom predložených faktúrach. Správca dane má právo preveriť podrobne skutkový stav deklarovaného plnenia, ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. V prípade, že považuje tieto tvrdenia za nepreukázané, vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov, avšak nemá povinnosť platiteľa zaviazat', akým konkrétnym spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť svojich tvrdení. Týmto spôsobom dochádza k preneseniu dôkazného bremena na daňový subjekt. Bolo preto na žalobcovi, aby predložil také doklady, ktoré by hodnoverne potvrdili, že predmetné obchody sa uskutočnili tak, ako boli deklarované, čo sa v prejednávanom prípade nestalo.

45. V daňovom konaní je povinnosťou daňového subjektu preukázať všetky tvrdené skutočnosti, pričom správca dane tieto dôkazy posudzuje. Správca dane, ktorý získa oprávnené pochybnosti o tom, či bola predmetná služba či tovar dodaná osobou deklarovanou na predkladaných faktúrach, nie je povinný dokazovať nedodanie touto osobou, ale daňový subjekt musí vedieť preukázať uskutočnenie

zdaniteľného obchodu osobou uvedenou v predkladanej faktúre, pokiaľ si uplatňuje právo na odpočítanie DPH z predkladanej dodávateľskej faktúry. Ak žalobca v tomto smere neunesie dôkazné bremeno, nemôže byť úspešný v uplatnení práva na odpočítanie.

46. Vierohodnosť dokladov predložených žalobcom bola v konaní spochybnená, pričom žalobca počas kontroly a ani vo vyrubovacom či odvolacom konaní pochybnosti správcu dane neodstránil, nepredložil vierohodné dôkazy na preukázanie svojich tvrdení, že sporné zdaniteľné obchody boli skutočne dodané spoločnosťou AA TRADE, s.r.o. Z obsahu administratívneho spisu vyplynulo, že reálne plnenie deklarovaným dodávateľom poprel aj D. H., ktorý bol v tom čase oprávnený konať za spoločnosť AA TRADE, s.r.o.

47. Kasačný súd poukazuje na to, že na základe vykonaného rozsiahleho dokazovania správcu 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 záveru, že správne orgány vo svojich rozhodnutiach dôkladne a rozsiahlo popisali zistený skutkový stav, dôkazy, ktoré nadobudol správca dane v rámci daňovej kontroly a vyrubovacieho konania aj riadne vyhodnotili a dôkladne sa vysporiadali aj s námietkami žalobcu.

48. Kasačný súd konštatuje, že kasačná sťažnosť žalobcu neobsahuje žiadne právne relevantné tvrdenia a dôkazy, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu. Kasačný súd preto kasačnú sťažnosť žalobcu ako nedôvodnú zamietol. Vychádzal pritom zo záverov obsiahnutých v skôr vydaných rozhodnutiach vo veci žalobcu týkajúcich sa iných zdaňovacích období roku 2014, a to pod sp. zn. 6Sžfk/38/2019 zo dňa 05. augusta 2020, sp. zn. 1Sžfk/40/2019 zo dňa 22. septembra 2020, sp. zn. 8Sžfk/4/2020 zo dňa 30. septembra 2020 a sp. zn. 3Sžfk/69/2019 zo dňa 25. januára 2021.

49. Vzhľadom na meritórne rozhodnutie kasačný súd nepriznal kasačnej sťažnosti odkladný účinok.

50. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol kasačný súd tak, že žalobcovi, ktorý nemal v konaní o kasačnej sťažnosti úspech, nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznal (§ 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 a contrario SSP). Žalovanému orgánu verejnej správy kasačný súd nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznal, keďže to nemožno spravodlivo požadovať a v súvislosti s kasačným konaním žalovanému orgánu verejnej správy ani trovy nevznikli (§ 467 ods. 1 v spojení s § 168 SSP).

51. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v danej veci rozhodol pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.