

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 6Sžfk/6/2020
Identifikačné číslo spisu: 4018200643
Dátum vydania rozhodnutia: 10.03.2021
Meno a priezvisko: JUDr. Monika Valášiková
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2021:4018200643.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valášikovej PhD. a členov senátu JUDr. Jozefa Milučkého a JUDr. Eriky Čanádyovej, v právnej veci žalobcu: ELSD, s. r. o., Vlčany 1434, Vlčany, IČO 36 270 156, právne zastúpený: Nagy & Partners, s. r. o., Športová 470/11, Galanta, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného č. 101303018/2018 zo dňa 09.07.2018, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/198/2018-118 zo dňa 21.08.2019, takto

rozhodol:

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

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

Odôvodnenie

I.

Konanie pred správnym súdom

1. Krajský súd v Nitre (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“) rozsudkom č. k. 11S/198/2018-118 zo dňa 21.08.2019 podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a následne zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 101303018/2018 zo dňa 09.07.2018 (ďalej aj ako „napadnuté rozhodnutie“), ktorým potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Nitra (ďalej aj „správca dane“) č. 100839301/2018 zo dňa 26.04.2018 (ďalej aj ako „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (ďalej aj ako „daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) vo výške 2 955,98 EUR za zdaňovacie obdobie august 2014.

2. Krajský súd v napadnutom rozsudku s poukazom na ustanovenia § 2 písm. a/, b/, § 8 písm. a/, b/, § 9 ods. 1, §19 ods. 1, 2, § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a/, § 51 ods. 1 písm. a/, ods. 2, § 71 ods. 1 písm. a/, c/, ods. 3, § 72 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej ako „zákon o DPH“), § 3 ods. 1 až 3, 6, 8, § 24 ods. 1 až 4, § 74 ods. 2, 4 daňového

poriadku, po preskúmaní žalobou napadnutého rozhodnutia, ako aj konania, ktoré vydaniu rozhodnutia predchádzalo, v intenciách námietok vznesených žalobcom, dospel k záveru o zákonnosti napadnutého rozhodnutia.

3. Predmetom konania pred správnym súdom bolo posúdiť správnosť postupu a právnych záverov daňových orgánov pri rozhodovaní o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty u žalobcu za zdaňovacie obdobie august 2014 v sume 2 955,98 EUR (ako rozdielu medzi daňou vyrubenou v daňovom priznaní žalobcu za uvedené zdaňovacie obdobie v sume 2 160,78 EUR a daňou zistenou správcom dane po vykonanej daňovej kontrole v sume 5 116,76 EUR) a zistiť, či daňové orgány pri rozhodovaní v danej veci vychádzali zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu pri vyslovení záveru, že žalobca nesplnil zákonom stanovené podmienky pre vznik nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, nakoľko nepreukázal uskutočnenie zdaniteľného plnenia v kontrolovanom zdaňovacom období zo strany ním deklarovaného dodávateľa prác (t. j. spoločnosti OBE Capital s. r. o.) v zmysle faktúry č. 2014042 zo dňa 02.09.2014 so vznikom daňovej povinnosti dňa 28.08.2014, predmetom ktorej bola dodávka prác (oprava terénu a spevnenie plôch na akcii IBV Hrubý Šúr). K tejto faktúre žalobca nepriložil žiadne relevantné doklady preukazujúce kto, kedy a v akom rozsahu tieto práce vykonal, kto a kedy ich odovzdal a prevzal a v akom rozsahu.

4. V predmetnej faktúre, na základe ktorej si žalobca uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty neboli fakturované práce špecifikované v zmysle ich konkrétneho vymedzenia, resp. označenia miesta a stavby, kde mali byť vykonané, pričom na identifikáciu rozsahu týchto prác nebolo postačujúce uvedenie merných jednotiek (jeden kus).

5. Krajský súd uviedol, že v kontrolovanom zdaňovacom období, t. j. august 2014 bol konateľom spoločnosti OBE Capital s. r. o. W. Z., ktorého správca dane vypočul ako svedka, o čom bola spísaná zápisnica. Z uvedenej výpovede bolo jednoznačné, že pokiaľ spoločnosť, ktorej bol konateľom nemala zamestnancov, ani materiálno-technické vybavenie, nemohla reálne vykonať práce fakturované žalobcovi. Nebolo však preukázané ani vykonanie prác iným daňovým subjektom ako subdodávateľom, a to spoločnosťou 57NET s. r. o., pri ktorej správca dane zistil, že spoločnosť má evidované sídlo na rovnakej adrese ako je sídlo spoločnosti OBE Capital s. r. o. Na uvedenej adrese avšak nebolo uvedené označenie a ani schránka tejto spoločnosti. S konateľom spoločnosti sa správcom dane skontaktovať nepodarilo a tiež sa mu nepodarilo preveriť reálnosť dodávok vykonaných pre žalobcu. Správca dane tiež zistil, že dodávateľom spoločnosti 57NET s. r. o. bola spoločnosť Hemisphere Solutions s. r. o. Konateľ tejto spoločnosti sa vyjadril, že spoločnosť 57NET s. r. o. nepozná a ani o nej nikdy nepočul. Predvolanie zasielané správcom dane konateľovi spoločnosti 57NET s. r. o. W. - O. P. z Rumunská sa mu doručiť nepodarilo, zásielka sa ako neprevzatá vrátila správcom dane.

6. Z administratívneho spisu mal krajský súd za preukázané, že W. Z. nemal základné informácie o spoločnosti OBE Capital s. r. o., ktorej bol konateľom, pričom za subdodávateľa prác označil spoločnosť 57NET s. r. o., avšak nevedel označiť osobu, ktorá za túto spoločnosť konala a s ktorou vykonanie prác dohodol. Tvrdenie svedka, že faktúry vystavila „účtovníčka T. Z. z T.“, že ich podpísal, boli zaúčtované, daň bola priznaná a odvedená, nie je dôkazom o tom, kto tieto práce vykonal a komu vznikla daňová povinnosť, resp. nie je dôkazom o tom, že daňová povinnosť vznikla spoločnosti OBE Capital s.r.o.

7. Podľa názoru krajského súdu, ak správca dane spochybní dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní, musí daňový subjekt v daňovom konaní preukázať, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako to tvrdí. Na strane žalobcu v postavení daňového subjektu nastupuje procesná povinnosť obnoviť dôveryhodnosť spochybnenej transakcie, lebo žalobca je zaťažený dôkazným bremenom preukázať všetky skutočnosti, ktoré povinne uvádza v daňovom priznaní. Žalobca i podľa názoru súdu túto svoju dôkaznú povinnosť v rámci daňovej kontroly, ani vyrubovacieho konania nesplnil, keď nepreukázal reálnosť obchodov so spoločnosťou OBE Capital s. r. o. v mesiaci august 2014, a teda dôvodnosť uplatneného odpočítania dane z pridanej hodnoty.

8. V tejto súvislosti správny súd poukázal na ustálenú judikatúru ohľadom unesenia dôkazného bremena zo strany daňového subjektu - žalobcu (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/63/2011 zo dňa 28.06.2012, sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III.ÚS 78/2011 zo dňa 23.02.2011, sp. zn. 1Sžf/81/2015 zo dňa 01.12.2016, sp. zn. 8Sžf/44/2015 zo dňa 28.09.2017, sp. zn. 1Sžf/13/2016 zo dňa 16.01.2018, sp. zn. 5Sžf/66/2016 zo dňa 31.05.2018, uznesenie Ústavného súdu SR č. k. I.ÚS 269/2014-13 zo dňa 04.06.2014).

9. Podľa názoru správneho súdu nebolo potrebné vykonanie ohliadky na mieste, kde mali byť práce vykonané. Daňové orgány nespochybnili vykonanie prác a ich odovzdanie odberateľovi žalobcu, čo ale nepreukazuje, že práce fakturované faktúrou č. 2014042 zo dňa 02.09.2014 so vznikom daňovej povinnosti k 28.08.2014 vykonala spoločnosť OBE Capital s.r.o. ako dodávateľ a že jej z tohto titulu vznikla daňová povinnosť a následne žalobcovi právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty.

10. Skutkový stav zistený správcou dane (ktorý prevzal i žalovaný) bol dostatočný, vychádzal nielen z daňových dokladov predložených žalobcom ako daňovým subjektom, ale predovšetkým zo zistení, že týmto dokladom absentuje materiálny podklad (nebolo preukázané, že práce vykonal deklarovaný dodávateľ, resp. nebolo preukázané, kto vôbec tieto práce vykonal). Žalobca mal možnosť vyjadriť sa ku všetkým zisteniam správcu dane a zaujať k nim stanovisko, čo i využil a na svojich procesných právach nebol žiadnym spôsobom poškodený. Záver správcu dane a žalovaného, ktorý urobili a ustálili vo svojich rozhodnutiach, zodpovedá zásadám logického myslenia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH, pričom krajský súd nezistil ani žiadne procesné pochybenia daňových orgánov, ku ktorým by musel prihliadať. Z uvedeného dôvodu krajský súd žalobu zamietol.

11. O trovách konania správny súd rozhodol tak, že žalovanému, ktorý mal v konaní plný úspech (súd žalobu zamietol) nepriznal náhradu trov konania, a to s poukazom na ust. § 168 SSP

II.

Kasačná sťažnosť a vyjadrenia

12. Proti rozsudku správneho súdu podal v zákonnej lehote žalobca (sťažovateľ) kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP, v ktorej namietal, že správny súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci. Podľa sťažovateľa správny súd nesprávne ustálil skutkový stav, následne z neho stav právny, a teda vec nesprávne právne posúdil. Navrhoval, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného a rozhodnutie správcu dane zruší a vec vráti správcovi dane na ďalšie konanie; a aby zaviazal žalovaného uhradiť žalobcovi trovy súdneho konania.

13. Sťažovateľ dôvodil, že každá právnická osoba je zodpovedná len za svoje konanie, a preto nie je možné, aby bol žalobca zodpovedný za konanie jeho dodávateľa. Zároveň odmietol úvahy, že by pristupoval k výberu svojich dodávateľov nezodpovedne a bez ich preverenia. Z konania svojho dodávateľa - spoločnosti OBE Capital, s. r. o. nemal podozrenie, že by tento konal v rozpore s daňovými predpismi alebo zákonom. Práce vykonávané touto spoločnosťou pravidelne kontroloval a preveroval, nakoľko ich vykonanie bolo aj v jeho záujme.

14. Pokiaľ ide o vykonanie fakturovaných prác spoločnosťou OBE Capital s. r. o., sťažovateľ uviedol, že správny súd ani žalovaný vykonanie týchto prác nespochybnil (napr. bod 45. rozsudku). Sporné ani nebolo, že dané práce nevykonala priamo spoločnosť OBE Capital s. r. o. (bod 35 rozsudku). Podľa sťažovateľa práce vykonal dodávateľ spoločnosti OBE Capital s. r. o. a táto forma vykonania prác bola pre sťažovateľa prijateľná, pričom preň nebolo rozhodujúce, kto je tým subdodávateľom, a preto ho ani nemusel poznať. Dôležité bolo, aby tieto práce boli vykonané riadne a včas bez ohľadu, či ich vykonala sama alebo formou subdodávky. Za tieto riadne dodané práce potom spoločnosť OBE Capital s. r. o. sťažovateľovi vystavila faktúry, ktoré sťažovateľ uhradil bankovým prevodom.

15. Pokiaľ ide o skutočnosť, že spoločnosť OBE Capital s. r. o. nedisponovala materiálno-technickým

vybavením, pracovným vybavením a zamestnancami v danom čase, sťažovateľ zdôraznil, že ich nemusela vykonávať priamo, mohla si na výkon týchto prác zazmluvniť niekoho subdodávateľsky, čo slovenský právny poriadok umožňuje a v stavebnom priemysle ide o bežnú formu vykonania diela. Subjekt, ktorý reálne dielo uskutoční pritom ani len nemusí viesť, kto je skutočným objednávateľom diela, pričom vykonávateľ diela je v bezprostrednom zmluvnom vzťahu len so svojim obchodným partnerom, objednávateľom.

16. Sťažovateľ polemizoval s rozsahom naň preneseného dôkazného bremena. Jednoznačne splnil všetky znaky a podmienky, aby dôkazné bremeno, ktoré naň nezákonne preniesli daňové orgány neznášal on, ale práve daňové orgány, čo v rámci daňového konania aj preukázal (existencia materiálneho plnenia, faktúra, položkový opis druhu a ceny tovarov). V tejto súvislosti poukázal na rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/1/2011, sp. zn. 3Sžf/1/2010, 4Sžf/16/2010 a tiež na rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie C-18/13, C-354/03- C-355/03, C-484/03 a C-80/11.

17. Namietal tiež, že správny súd nebral do úvahy, že zmluvy o dielo nemusia mať písomnú formu, pričom je bežné, že podnikatelia pri dodávkach menších prác takéto zmluvy nespisujú, pretože je pre nich nadmerná administratívna a finančná záťaž. Z toho, že zmluva nie je uzavretá písomne, nemožno vyvodíť, že zmluva uzavretá nebola.

18. Podľa tvrdení sťažovateľa konateľ spoločnosti OBE Capital s. r. o. jednoznačne potvrdil, že vystavené faktúry podpísal on, t. j. vykonané práce v plnom rozsahu uznal ako uznal aj to, že dodané práce vykonal subdodávateľsky. Sťažovateľ vyfakturovanú cenu aj uhradil prevodom na účet. Ak by vyfakturované práce sťažovateľovi neboli dodané, žalobca by nemal dôvod na ich úhradu. Kto konkrétne tieto práce vykonal už nie je starosťou ani zodpovednosťou sťažovateľa.

19. Za nedostatočné, sťažovateľ považoval aj odôvodnenie rozsudku, ktorý nie je jednoznačný, zrozumiteľný a preskúmateľný. Sťažovateľ namietal nevysporiadanie sa s námietkami procesných pochybení.

20. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti sťažovateľa nevyjadril.

III.

Konanie na kasačnom súde

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

22. Z obsahu administratívneho spisu kasačný súd zistil, že správca dane vykonal u daňového subjektu daňovú kontrolu DPH za zdaňovacie obdobie január až december 2014 na základe oznámenia správcu dane zo dňa 02.10.2015 o daňovej kontrole, o čom bola dňa 30.10.2015 spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní za prítomnosti splnomocneného zástupcu žalobcu.

23. Daňový úrad Nitra kontrolu dane z pridanej hodnoty u daňového subjektu ukončil Protokolom č. 104016554/2016 zo dňa 22.09.2016, v ktorom opísal priebeh daňovej kontroly. Správca dane doručil daňovému subjektu protokol spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole dňa 21.10.2016. Nasledujúci deň začal správca dane vyrubovacie konanie. Daňový subjekt v lehote stanovenej správcom dane doručil správcovi dane vyjadrenie k zisteniam uvedeným v protokole.

24. Dňa 28.11.2016 vydal správca dane rozhodnutie, ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 2 955,98 EUR za zdaňovacie obdobie august 2014 a proti ktorému podal žalobca

odvolanie zo dňa 16.12.2016, o ktorom žalovaný rozhodol rozhodnutím zo dňa 09.03.2017 tak, že rozhodnutie správcu dane zo dňa 28.11.2016 zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie z tam uvedených dôvodov (nebol určený dátum prerokovania pripomienok a dôkazov so žalobcom, tieto neboli prerokované, zistené skutočnosti neboli podložené žiadnymi relevantnými dôkazmi, protokol neobsahoval vyjadrenia kontrolovaného subjektu). Úlohou správcu dane bolo odstrániť uvedené nedostatky, opakovane vykonať úkon - nahliadnutie do spisu spoločnosti OBE Capital s.r.o. a postupovať v súlade s § 19 ods. 7 daňového poriadku, opakovane vyzvať žalobcu na predloženie relevantných dôkazov preukazujúcich jeho tvrdenia.

25. Dňa 21.08.2017 vydal správca dane rozhodnutie, ktorým určil žalobcovi rozdiel dane v sume 2 955,98 EUR na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2014. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca odvolanie. Žalovaný ďalším rozhodnutím zo dňa 24.10.2017 rozhodnutie správcu dane opäť zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie, a to z dôvodu, že správca dane sa neriadil právnym názorom žalovaného, neurčil dátum prerokovania pripomienok a dôkazov a tieto neprerokoval so žalobcom ako daňovým subjektom. Tiež správcovi dane uložil opakovane vykonať úkon - nahliadnutie do spisu spoločnosti OBE Capital s. r. o. a postupovať v súlade s § 19 ods. 7 daňového poriadku. Správcovi dane vytkol aj formuláciu výroku jeho rozhodnutia.

26. Správca dane vydal dňa 26.04.2018 tretie rozhodnutie, ktorým opätovne žalobcovi vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 2 955,98 EUR za zdaňovacie obdobie august 2014, a proti ktorému podal žalobca odvolanie zo dňa 18.05.2018, o ktorom žalovaný rozhodol žalobou napadnutým rozhodnutím zo dňa 09.07.2018 tak, že rozhodnutie správcu dane zo dňa 26.04.2018 potvrdil ako vecne správne.

IV.

Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

27. 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 SSP).

28. Správne súdu v správnom súdnictve preskúmajajú 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 SSP).

29. 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.

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

31. 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.

32. 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.

33. 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.

34. 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) elektronickej faktúrou je faktúra, ktorá obsahuje údaje podľa § 74 a je vydaná a prijatá v akomkoľvek elektronickej formáte; elektronickej 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) elektronickej výmenou údajov sa rozumie prenos údajov elektronickej formou z počítača do počítača s využitím schválenej normy štruktúry odkazu elektronickej výmeny.

35. 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.

36. 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 určaniu a vyrubeniu dane.

37. 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.

38. 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.

39. 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.

40. 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.

41. 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.

42. Najvyšší súd Slovenskej republiky po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku Krajského súdu v Nitre, po preskúmaní napadnutého rozsudku a po oboznámení sa s obsahom pripojeného administratívneho spisu nezistil žiaden dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku.

43. Podľa § 464 ods. 1 SSP, ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie.

44. Podľa § 464 ods. 2 SSP, ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola aspoň v piatich prípadoch predmetom konania pred kasačným súdom na základe skoršej kasačnej sťažnosti podanej tým istým sťažovateľom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na svoje skoršie rozhodnutia, a ak sa v celom rozsahu stotožňuje s ich odôvodnením, ďalšie dôvody už nemusí uvádzať.

45. Kasačný súd v tejto súvislosti, využijúc ustanovenie § 464 ods. 1 SSP, poukazuje na rozhodnutie najvyššieho súdu vydané v obdobnej veci pod sp. zn. 8Sžfk/6/2020 zo dňa 30.09.2020, ktoré konštatuje, že „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.

46. 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.

47. 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.

48. 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.

49. 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.

50. 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...“.

51. Podobný právny názor vyplýva aj z rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/19/2015 zo dňa 23.02.2017, 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...“

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

53. Podľa názoru kasačného súdu je nutné uvedomiť si postavenie správcu dane v daňovom konaní, ktorý nie je protistranou daňového subjektu, ale je príslušným správny orgánom, ktorý vedie dokazovanie, dôkazy vykonáva a procesom voľného hodnotenia dôkazov ustáľuje zistený skutkový stav. Pri tomto postupe musí zachovávať práva daňového subjektu, rešpektovať zásadu spolupráce a ostatné zásady správy daní. Naopak, daňový subjekt je v pozícii účastníka daňového konania, ktorý 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. Touto skutočnosťou je aj realita dodania tovaru alebo služby platiteľom, ktorý faktúru ako dodávateľ vystavil. Pokiaľ sťažovateľ tvrdí, že dodanie tovaru bolo realizované konkrétnymi dodávateľmi, zaťažuje ho dôkazné bremeno vo vzťahu k tomuto tvrdeniu; pri jeho neunesení zostáva iba nepreukázaným tvrdením.

54. 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 zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nemusí byť dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu (m. m. rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/26/2014).

55. 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.

56. 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.

57. 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.

58. Správca dane svojimi zisteniami dôvodne spochybnil, že zdaniteľné plnenia boli realizované tak, ako to je uvedené na predloženej faktúre. 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 sťažovateľovi, aby predložil také doklady, ktoré by hodnoverne potvrdili, že predmetné obchody sa uskutočnili tak, ako boli deklarované, čo sa v prejednávacom prípade nestalo.

59. Kasačný súd sa stotožnil s právnym názorom žalovaného a krajského súdu, že 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 viesť 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.

60. Vierohodnosť dokladov predložených sťažovateľom bola v konaní spochybnená, pričom sťažovateľ počas kontroly a ani vo vyrubovacom či odvolacom konaní pochybnosti správcu dane neodstránil, nepredložil vierohodné dôkazy na preukázanie svojich tvrdení.

61. 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 a rozsiahlo 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 sťažovateľa.

62. Kasačný súd konštatuje, že skutočnosti, ktorými sťažovateľ v kasačnej sťažnosti spochybňuje predmetný rozsudok Krajského súdu v Nitre, boli totožné s námietkami, ktoré už sťažovateľ namietal v konaní pred správnym súdom, ako aj pred žalovaným správnym orgánom a s ktorými sa tak krajský súd, ako aj žalovaný, náležite vysporiadali. Kasačná sťažnosť sťažovateľa neobsahuje žiadne právne relevantné tvrdenia a dôkazy, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

63. Tieto závery spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. najvyšší súd sa s nimi stotožnil v celom rozsahu, považujúc právne posúdenie veci krajským súdom za správne.“

64. Podľa ust. § 461 SSP kasačný súd zamietne kasačnú sťažnosť, ak po preskúmaní zistí, že nie je dôvodná.

65. V súlade s citovanými ustanoveniami a vyššie uvedenými úvahami si Najvyšší súd Slovenskej republiky osvojil záver, že napadnutý rozsudok Krajského súdu v Nitre bol vydaný v súlade so zákonom a nebol dôvod na jeho zrušenie alebo zmenu a kasačnú sťažnosť bolo potrebné, ako nedôvodnú, zamietnuť.

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

67. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

Poučenie:

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