

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 4Sžfk/6/2020  
Identifikačné číslo spisu: 4018200641  
Dátum vydania rozhodnutia: 04.05.2021  
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Zemková  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2021:4018200641.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Zemkovej PhD a sudcov JUDr. Nory Halmovej a JUDr. Jozefa Milučkého v právnej veci žalobcu: ELSD, s.r.o., Vlčany 1434, IČO: 36 270 156, právne zastúpený: Nagy & Partneri, s.r.o., Športová 470/11, Galanta, IČO: 36 869 341 proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Bratislava, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101302179/2018, zo dňa 09. júla 2018, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre, č. k. : 11S/196/2018-122, zo dňa 21. augusta 2019, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre, č. k: 11S/196/2018-122 zo dňa 21. augusta 2019, z a m i e t a .

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

### Odôvodnenie

1.

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Nitre podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z .z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zamietol ako nedôvodnú správnu žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného č. 101302179/2018, zo dňa 09. júla 2018. Ďalším výrokom rozhodnutia žalovanému nepriznal náhradu trov konania. Žalovaný napadnutým správnym rozhodnutím zamietol postupom podľa § 74 ods. 4 zák. č. 563/2009 Z. z. o správne daní (daňový poriadok) odvolanie žalobcu proti v poradí tretiemu rozhodnutiu Daňového úradu Nitra, č. 100631122/2018, zo dňa 27. marca 2018 (ďalej aj „správca dane“ alebo „správny orgán prvého stupňa“ ), ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 zákona vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2014 v sume 4.722,- eur tak, že daň vyrubenú podaným daňovým priznaním v sume 1.497,77 eura zvýšil daňovému subjektu na sumu 6.269,77 eura.

2. Krajský súd v Nitre prvostupňový rozsudok zdôvodnil ustanoveniami § 2 písm. b), § 8 písm. a), písm. b), § 9 ods. 1, § 19 ods. 1, ods. 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

(ďalej aj „zákon o DPH“) a podľa § 3 ods. 1, ods. 2, ods. 3, ods. 6, ods. 8, § 24, § 74 ods. 2, ods. 4 daňového poriadku a vecne tým, že predmetom súdneho konania je preskúmanie záveru o nespnení nároku na odpočítanie DPH vzhľadom na skutočnosť, že žalobca nepreukázal uskutočnenie zdaniteľného plnenia v kontrolovanom zdaňovacom období zo strany deklarovaného dodávateľa prác, spoločnosti Leporelo s. r. o., v zmysle faktúry č. 2014039 zo dňa 31. januára 2014, za zdaňovacie obdobie január 2014. Žalobca tvrdil splnenie všetkých zákonných podmienok podľa zákona o DPH, pričom v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania predložil všetku účtovnú dokumentáciu a dôkazy, ktoré bolo možné od neho v zmysle zákona požadovať a tiež splnenie dôkaznej povinnosti.

3. Krajský súd zdôraznil, že zákon o DPH stanovil pre dokazovanie nároku na odpočítanie DPH prísnejšie podmienky ako pri iných daniach, a to v zmysle § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. Ide o hmotnoprávne podmienky a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočítanie DPH. Vzhľadom na ľahkú zneužitelnosť nároku zákonodarca požaduje, aby platiteľ dane, ktorý si podľa daňového priznania uplatňuje nárok na odpočítanie dane, bol schopný preukázať reálne uskutočnenie zdaniteľných obchodov tak, ako boli deklarované v daňových priznaniach, a teda v zmysle plnenia na faktúre č. 2014039, vystavenej dňa 31. januára 2014, predmetom ktorej bola dodávka prác (dodávka a montáž na ČSPL-JOPI Zlaté Klasy). Právo odpočítať daň z tovaru (služby) vzniká podľa § 49 ods. 1, ods. 2 zákona o DPH platiteľovi v deň, kedy dodávateľovi vzniká daňová povinnosť. Žalobca však k faktúre nepripojil relevantné doklady preukazujúce kto, kedy a v akom rozsahu práce vykonal, odovzdal a prevzal a v akom rozsahu. Doklady bez reálneho preukázania dodania zdaniteľného plnenia nie sú dôkazom o tom, že určité plnenie bolo reálne uskutočnené osobou, ktorá mala plnenie dodať, pre špecifikáciu prác nie je postačujúce uvedenie merných jednotiek alebo všeobecná identifikácia prác. Dožiadaný daňový úrad správcovi dane v rámci vykonaného dokazovania oznámil, že spoločnosť Leporelo bola vymazaná z obchodného registra a zanikla v dôsledku zlúčenia so spoločnosťou Jargon, s. r. o. dňom 31. októbra 2014. Zo zistenia ďalšieho správcu dane bola poskytnutá informácia, že daňový subjekt Leporelo bol registrovaný ako platiteľ DPH od 09. októbra 2012, so správcom dane pri výkone miestneho zisťovania však nespôlupracoval, doručovaná zásielka bola vrátená neprevzatá v odbernej lehote a následne bola vzhľadom na nepreukázanie vykonávania ekonomickej činnosti predmetnému subjektu ku dňu 31. júla 2014 zrušená registrácia pre DPH.

4. Správny súd prvého stupňa z obsahu administratívneho spisu ďalej zistil, že konateľ dodávateľskej spoločnosti G. R. vypovedal pred správcom dane ako svedok v tom zmysle, že o priebeh firmy sa staral F. M., ktorý dohadzoval obchody. Faktúry vystavovala „účtovníčka U. z L.“, svedok, v postavení konateľa, tieto podpísal a faktúry boli zaúčtované v účtovníctve, daň bola priznaná a odvedená, účtovné doklady sa nachádzajú v spoločnosti Jargon, išlo o stavebné dokončovacie práce fakturované žalobcovi. Spoločnosť Leporelo nemala materiálne-technické vybavenie, pracovné vybavenie, zamestnancov, nevlastnila motorové vozidlá, stavebné stroje, pričom konateľ nemal vedomosť a nepamätal si vykonávateľa prác, nedisponoval zmluvou so subdodávateľom, práce boli vykonané na základe ústnej dohody priamo pre žalobcu a tieto zabezpečoval F. M., vrátane stavebného denníka. Identifikačné údaje o tejto osobe však nevedel poskytnúť. Z výpovede svedka mal krajský súd za jednoznačný záver, že vzhľadom na absenciu zamestnancov a materiálne-technického vybavenia označená spoločnosť nemohla pre žalobcu vykonať práce, nebolo však preukázané ani vykonanie prác iným daňovým subjektom či subdodávateľom, pretože konateľ spoločnosti nevedel subdodávateľa označiť. Zdôraznil zásadu poctivého obchodného styku a tiež skutočnosť, že základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti je vedomosť štatutára o obsahu a rozsahu činností, ktorými napĺňa jednotlivé definíčné znaky pojmu podnikanie, ale tiež o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak čini. Predmetný svedok nemal základné informácie o spoločnosti Leporelo, ktorej bol konateľom, ale nevedel špecifikovať práce fakturované žalobcovi a neoznačil žiaden iný subjekt, ktorý mal práce vykonať. Tvrdenie svedka o vystavení faktúr „účtovníčkou U. z L.“, ktoré podpísal, zaúčtoval, priznanie a odvedenie dane ako ani účtovné doklady nachádzajúce sa v spoločnosti Jargon, s. r. o. nepovažoval za dôkazy o tom, kto práce vykonal a komu vznikla daňová povinnosť alebo že daňová povinnosť vznikla konkrétne spoločnosti Leporelo. Zdôraznil, že v okamihu spochybnenia dôveryhodnosti údajov v daňovom priznaní správcom dane, musí daňový subjekt preukázať realizáciu plnenia, pričom samotné

zistenie, že dodávateľ nie je ekonomicky činný a v čase údajného uskutočnenia plnenia nemal materiálne a personálne možnosti na realizáciu dodávky a pohyb tovaru a finančných prostriedkov alebo dodávky služieb nemajú odzrkadlenie v daňových výstupoch a účtoch, jednoznačne spochybňuje vierohodnosť tvrdení žalobcu o reálnosti dodávky. Prisvedčil tak zisteniu správcu dane a žalovaného o nepreukázaní tvrdenej obchodnej transakcie žalobcom, dodania stavebných prác spoločnosťou Leporelo. Správny súd prvého stupňa s poukazom na vykonané dokazovanie zaujal názor, že dodávateľom žalobcu nemohla vzniknúť daňová povinnosť na DPH, z titulu nepreukázaného dodania prác žalobcovi, následkom čoho žalobcovi nemohlo vzniknúť právo na odpočítanie dane (viď rozsudok najvyššieho súdu, sp. zn. 5Sžf/63/2011 zo dňa 28. júna 2012).

5. Krajský súd sa vyjadril tiež k otázke posúdenia miery zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom vyplývajúcim z § 24 ods. 1 daňového poriadku. Uskutočnenie zdaniteľných plnení je ekonomickou činnosťou pod kontrolou daňového subjektu a odpočítanie dane z pridanej hodnoty nenastáva ex lege podľa § 49 ods. 1, ods. 2 zákona o DPH, ale je právom platiteľa dane spojeným s dôkaznou povinnosťou daňového subjektu, ktorý je platiteľom dane. DPH je ľahko zneužitelná, preto každý subjekt pri podnikaní musí byť dostatočne predvídavý a obozretný, aby reálny obsah faktúry mohol pred daňovými orgánmi preukázať aj inými dôkazmi, čo žalobca nepreukázal. V prípade nepredloženia dôkazov v daňovom konaní sa vystavuje riziku neunesenia dôkazného bremena, čo môže mať za následok neuznanie práva na odpočítanie DPH. Povinnosťou každej zmluvnej strany je odstrániť pri úprave obchodných vzťahov všetko čo by mohlo viesť k vzniku rozporov, a toto zahŕňa i povinnosť overiť si informácie a skutočnosti ohľadne obchodného partnera. Skonštatoval, že s poukazom na zistenia správcu dane vyplývajúce z administratívneho spisu možno dôvodne pochybovať či žalobcovi fakturované práce dodal dodávateľ ako vystaviteľ faktúry, ktorý nemal žiadnych zamestnancov, materiálne ani technické vybavenie na vykonanie prác, čo potvrdil konateľ spoločnosti a neboli identifikované ďalšie subjekty, ktoré mali práce vykonať ako subdodávatelia. Daňové konanie je ovládané zásadou prejednávajúcou, nie vyhľadávajúcou, úlohou správcu dane tak nie je preukazovať existenciu daňovej transakcie či uskutočnenie daňového plnenia podľa predložených daňových dokladov. V predmetnej veci tak správca dane na základe vykonaného dokazovania v daňovom konaní správne žalobcovi neuznal odpočítanie DPH za zdaňovacie obdobie január 2014 dôvodiac tým, že žalobca nepredložil ani neoznačil dôkazy preukazujúce reálny obsah faktúry a nadobudnutie prác od dodávateľa, v dôsledku čoho bolo spochybnené prijatie plnenia od dodávateľa, pričom pochybnosti neboli odstránené v priebehu daňovej kontroly ani vyrubovacieho konania. Krajský súd tak dospel k záveru, že správca dane v administratívnom konaní postupoval zákonne a zákonným spôsobom žalobcovi rozhodnutím vydaným dňa 27. marca 2018 vyrubil rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie január 2014, v sume 4.772,- eur, ktoré žalovaný napadnutým rozhodnutím potvrdil, a to na podklade správne a v dostatočnom rozsahu zisteného skutkového stavu.

2.

6. Žalobca (ďalej len „kasačný sťažovateľ“) podal proti rozsudku krajského súdu v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP, tvrdiac že krajský súd nesprávne vyhodnotil vykonané dôkazy, nesprávne ustálil skutkový stav a z tohto stavu právny, s následkom nesprávneho právneho posúdenia veci.

7. Nesprávne právne posúdenie podľa žalobcu konkrétne spočívalo v nezohľadnení skutočnosti, že každá právnická osoba zodpovedá len za svoje konanie a z tohto dôvodu kasačný sťažovateľ nemôže zodpovedať za konanie dodávateľa. Sťažnosť odôvodnil tiež tým, že nemal ani podozrenie o protiprávnom konaní spoločnosti Leporelo, pričom dodanie diela a vykonanie prác pravidelne kontroloval. Krajský súd ani žalovaný nespochybnili vykonanie prác, spornou nebola ani skutočnosť, že práce nevykonala priamo spoločnosť Leporelo. Uskutočnenie prác formou subdodávky nebolo predmetnej spoločnosti kasačným sťažovateľom zakázané a bolo teda vecou a na rozhodnutí dodávateľa či pristúpi k vykonaniu diela subdodávateľsky, podstatné bolo riadne a včasné uskutočnenie prác v zmysle objednávky. Spoločnosť Leporelo objednané práce žalobcovi riadne dodala, za vykonané práce vystavila príslušné faktúry, predmetné práce boli riadne prevzaté a úhrada zaplatená bankovým prevodom. Právny poriadok pozná výkon zazmluvnených prác aj subdodávateľsky, v ktorom prípade

ide o situáciu spočívajúcu v tom, že práce nevykoná subjekt uzatvárajúci zmluvu, ale tretí subjekt v postavení ďalšieho zhotoviteľa. Zdôraznil tvrdenie, že v stavebnom priemysle je bežnou formou vykonania stavebných diel, napríklad v súvislosti s výstavbou diaľnic situácia, že skutočný zhotoviteľ diela nemusí mať vedomosť o subjekte konkrétneho prvého objednávateľa diela a rovnako tak sťažovateľ vo vzťahu k investorovi vykonával práce subdodávateľsky, v dotknutom prípade prostredníctvom dodania od spoločnosti Leporelo. V súvislosti s priznaním nároku na odpočítanie dane je každý jednotlivý stupeň plnenia potrebné kontrolovať samostatne a jednak v spojení s ostatnými stupňami, ak však chce daňová správa odoprieť uplatnené nároky daňovému subjektu, musia byť splnené zákonné predpoklady o unesení dôkazného bremena tiež samotným správcom dane. Poukázal na rozsah dôkazného bremena, ktorým sa zaoberal najvyšší súd najmä v rozsudku vydanom pod sp.zn. 3 SŽf/1/2011. Kasačný sťažovateľ jednoznačne splnil všetky znaky a podmienky, aby dôkazné bremeno, nezákonne prenesené daňovými orgánmi znášali práve daňové orgány, čo v rámci daňového konania preukázal príslušnými dokladmi (existencia materiálneho plnenia, faktúry, položkovitého opisu druhu a ceny dodaných tovarov). Relevantné uplatnené skutočnosti však daňové orgány neoprávnene nezohľadnili. V tejto súvislosti pripomenul právny názor najvyššieho súdu vyslovený v rozsudkoch sp. zn. 3SŽf/1/2010 a sp. zn. 4SŽf/16/2010, v ktorých opakovane judikoval, že v zásade nemožno spravodlivo žiadať, aby daňové subjekty sledovali a kontrolovali výrobné a obstarávacie procesy tovarov u iných subjektov pred dodaním tovaru a tiež skonštatoval, že v prípade skutočností, v zásade sa týkajúcich iného daňového subjektu ako kontrolovaného daňového subjektu, zodpovedá tento iný daňový subjekt.

8. Kasačný sťažovateľ ďalej upriamil pozornosť na rozhodnutie Súdneho dvora EÚ, vydané vo veci C-183/2013, v rámci rozhodovania o prejudiciálnych otázkach, súvisiace s konaním Maks Pen EOOD proti Direktor na Direkcija, v ktorom skonštatoval, že „právo na odpočítanie dane tak možno zdaniteľnej osobe zamietnuť iba pod podmienkou, že sa na základe objektívnych skutočností preukáže, že zdaniteľná osoba, ktorej bol dodaný tovar alebo poskytnutá služba zakladajúca právo na odpočítanie dane, vedela alebo mala vedieť, že sa týmto nadobudnutím tovaru alebo prijatím týchto služieb zúčastní na transakcii predstavujúcej daňový podvod týkajúci sa DPH zo strany dodávateľa alebo iného hospodárskeho subjektu, ktorý na vstupe alebo výstupe zasahuje do reťazca týchto dodaní alebo týchto služieb. Súdny dvor v spojených veciach C-354/03, C-355/03 a C-484/03 tiež vyslovil, že plnenie o aké ide vo veci samej, ktoré nie sú samé o sebe poznačené podvodom vo vzťahu k DPH, predstavujú dodávku tovarov uskutočnenú osobou podliehajúcou dani konajúcou ako takou a hospodársku činnosť v zmysle čl. 2 bod 1, čl. 4, čl. 5 ods. 1 Šiestej smernice Rady 77/388/EHS o zosúladení právnych predpisov členských štátov, týkajúcich sa daní z obratu - spoločný systém DPH, jednotný základ jej ustanovenia v znení smernice Rady 95/7/ES z 10. apríla 1995, ak spĺňajú objektívne kritériá, na ktorých sú tieto pojmy založené, a to bez ohľadu na úmysel iného subjektu alebo dotknutého platiteľa dane, ktorý je súčasťou rovnakého dodávateľského reťazca alebo na prípadnú podvodnú povahu iného plnenia, o ktorej tento platiteľ nevedel alebo nemohol vedieť, ktoré je súčasťou tohto reťazca a predchádza alebo nasleduje po plnení uskutočnenom týmto platiteľom. Právo platiteľa dane, uskutočňujúceho tieto plnenia, spočívajúce v odpočítaní DPH zaplatenej na vstupe nemôže byť ovplyvnené ani tým, že v reťazci dodávok, ktorej sú tieto plnenia súčasťou, je iné plnenie, predchádzajúce alebo nasledujúce po plnení platiteľa dane a ktoré je bez toho, aby to platiteľ dane vedel alebo mohol vedieť, poznačené podvodom vo vzťahu k DPH. S poukazom na závery európskej judikatúry zaujal stanovisko o nespĺnení podmienok na vydanie rozhodnutí o zamietnutí nároku na odpočítanie DPH rozhodnutiami správcu dane a žalovaného.

9. Kasačný sťažovateľ napokon argumentoval tým, že konateľ spoločnosti Leporelo potvrdil, že vystavené faktúry podpísal a dodané práce uznal v celom rozsahu, ako aj skutočnosť, že dodané práce vykonal subdodávateľsky. Kasačný sťažovateľ vyfakturovanú cenu prác uhradil prevodom prostriedkov na účet spoločnosti Leporelo, pričom len vykonanie prác mohlo byť dôvodom na úhradu ceny. Konštatovanie krajského súdu o tom, že sa žalovaný nedopustil procesných pochybení, namietaných v podanej žalobe nepovažoval za vyjadrenie súladné so zásadami súdneho konania o preverení postupu správneho orgánu, pretože pri zohľadnení namietaných pochybení by súd vec inak právne posúdil. Vzhľadom na uvedené dospel k záveru o tom, že žaloba bola podľa § 462 ods. 1 SSP podaná dôvodne a v zmysle § 462 ods. 2 SSP žiadal, aby kasačný súd rozsudok krajského súdu zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného č. 101302179/2018 zo dňa 09. júla 2018, ako aj rozhodnutie správcu dane č.

100631122/2018 zo dňa 27. marca 2018, zruší a vec vráti správcovi dane na nové konanie. Uplatnil si tiež nárok na náhradu trov konania.

3.

10. Žalovaný sa na výzvu správneho súdu prvého stupňa ku kasačnej sťažnosti kasačného sťažovateľa nevyjadril.

4.

11. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „kasačný súd“ alebo „najvyšší súd“) konajúci ako kasačný súd v zmysle § 438 ods. 2 SSP preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti (§ 440 SSP), kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) (§ 137 ods. 2 a 3 SSP).

12. Podľa § 2 ods. 1 a 2 SSP, 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.

13. Podľa § 6 ods. 1 SSP správne súdy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

14. Podľa § 438 ods. 1 SSP kasačnou sťažnosťou možno napadnúť právoplatné rozhodnutie krajského súdu.

15. Podľa § 454 SSP na rozhodnutie kasačného súdu je rozhodujúci stav v čase právoplatnosti napadnutého rozhodnutia krajského súdu.

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

17. Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu kasačný súd zistil skutkový stav, z ktorého vyplýva, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku žalobcu na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie január 2014, uplatneného v daňovom priznaní k DPH za zdaňovacie obdobie január 2014 podanom dňa 24. februára 2014, v ktorom uviedol daň v sume 19.640,80 eura, z toho odpočítanie dane podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH si vyčíslil v sume 18.190,52 eura, opravu odpočítanej dane v sume 47,49 eura a vlastnú daňovú povinnosť na úhradu stanovil v sume 1.497,77 eura. Daňová kontrola začala dňa 30. októbra 2014 na základe oznámenia o daňovej kontrole a bola ukončená dňa 21. októbra 2016, doručením protokolu z daňovej kontroly. Správca dane na základe výsledkov daňovej kontroly, ktorou bol zistený rozdiel dane oproti pôvodne vyrubenej dani v žalobcom priznanej výške 1.497,77 eura rozhodol podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku o vyrubení rozdielu dane v sume 4.772,- eur. Žalovaný preskúmaným druhostupňovým rozhodnutím podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku napadnuté rozhodnutie správcu dane o vyrubení rozdielu DPH ako vecne správne potvrdil.

18. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti žalobcu je rozsudok Krajského súdu v Nitre, č. k.: 11S/196/2018-122, vydaný dňa 21. augusta 2019, ktorým súd zamietol správnu žalobcu kasačného sťažovateľa na preskúmanie zákonnosti žalovaného č. 101302179/2018, zo dňa 09. júla 2018. Najvyšší súd Slovenskej republiky preto primárne v medziach kasačnej sťažnosti ako kasačný súd preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného konania

skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky žalobcu sú spôsobilé spochybníť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

5.

19. 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.

20. Podľa § 3 ods. 3 daňového poriadku, správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

21. Podľa § 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.

22. Podľa § 44 ods. 1 daňového poriadku, daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosť rozhodujúcu pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov. 1) Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

23. Z § 8 zákona o DPH okrem iného vyplýva, že dodaním tovaru je

a) prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníkom, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnutelivé a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a podobné nehmotné veci a bankovky a mince, ak sa predávajú na zberateľské účely za inú cenu, ako je ich nominálna hodnota, alebo za inú cenu, ako je prepočet ich nominálnej hodnoty na eurá referenčným výmenným kurzom určeným a vyhláseným Európskou centrálnou bankou alebo Národnou bankou Slovenska 5a) v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí,

b) dodanie stavby alebo jej časti na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy,

c) odovzdanie tovaru na základe nájomnej zmluvy, podľa ktorej sa vlastníctvo k predmetu nájomnej zmluvy nadobudne najneskôr pri zaplatení poslednej splátky.

Dodaním tovaru je aj prevod vlastníckeho práva k hmotnému majetku za náhradu alebo protihodnotu na základe rozhodnutia vydaného štátnym orgánom alebo na základe zákona.

24. Podľa § 9 ods. 1 zákona o DPH dodaním služby je každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru podľa § 8, vrátane

a) prevodu práva k nehmotnému majetku vrátane poskytnutia práva k priemyselnému vlastníctvu alebo inému duševnému vlastníctvu,

b) poskytnutia práva užívať hmotný majetok,

c) prijatia záväzku zdržať sa konania alebo strpieť konanie alebo stav,

d) služby dodanej na základe poverenia alebo rozhodnutia vydaného štátnym orgánom alebo na základe zákona.

25. Podľa § 9 ods. 2 zákona o DPH užívanie hmotného majetku, ktorý je vo vlastníctve platiteľa a pri ktorého kúpe alebo vytvorení vlastnou činnosťou bola daň úplne alebo čiastočne odpočítateľná, na osobnú spotrebu platiteľa alebo jeho zamestnancov alebo na ďalší iný účel ako na podnikanie platiteľa sa považuje za dodanie služby za protihodnotu okrem užívania majetku, pri ktorom bola daň odpočítaná podľa § 49 ods. 5 alebo § 49a v rozsahu použitia majetku na podnikanie alebo bola vykonaná úprava odpočítanej dane podľa § 54a.

26. Podľa § 19 ods. 4 zákona o DPH ak zdaniteľná osoba vo svojom mene pre inú osobu obstará dodanie služby, platí, že táto zdaniteľná osoba službu sama prijala a sama dodala.

27. Podľa § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

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

a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané,

28. 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 , b) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. b) je daň uvedená

v záznamoch podľa § 70 , c) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. c) má faktúru

od dodávateľa z iného členského štátu, d) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. d) má dovozný doklad potvrdený colným orgánom, v ktorom je platiteľ uvedený ako príjemca alebo dovozca.

6.

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

30. Úlohou správneho súdu v rámci preskúmania zákonnosti napadnutého rozhodnutia žalovaného a predchádzajúceho postupu správneho orgánu, podľa SSP bolo posúdiť, či finančné orgány vecne príslušné na konanie si zadovážili dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie finančných orgánov bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia finančných orgánov je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúcemu vydaniu napadnutého rozhodnutia. V rámci prieskumu zákonnosti krajský súd preskúmal procesné pochybenia orgánu verejnej správy namietané v žalobe, či sú takou vadou konania pred orgánom verejnej správy, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

31. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti žalobcu vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Nitre potom, 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.

32. Nesprávne právne posúdenie môže byť dôvodom kasačnej sťažnosti len vtedy, ak bolo rozhodujúce pre výrok napadnutého rozhodnutia, keďže správny súd nie je súdom skutkovým. Ak sťažovateľ tvrdí, že krajský súd a orgán verejnej správy z vykonaného dokazovania nezistili správne skutkový stav a nesprávne vec preto právne posúdili, a to vo vzťahu k riešeniu niektorej právnej otázky, nepôjde o dôvod nesprávneho právneho posúdenia veci, ale o napadnutie rozhodnutia krajského súdu pre nedostatočné zistenie skutkového stavu. Predložením vlastnej verzie skutkového stavu, ktorý účastník považoval za dôležitý pre rozhodnutie, sťažovateľ nesmeruje proti právnemu posúdeniu veci, ale proti skutkovým zisteniam. Nemôže byť v tomto smere postačujúce, pretože je kasačný súd viazaný obsahovým vymedzením dôvodu kasačnej sťažnosti, aby namietané nesprávne právne posúdenie veci bolo uvedené len odkazom na zákonné ustanovenie, ale je potrebné, aby sťažovateľ konkrétne uviedol a špecifikoval právnu otázku a uviedol, prečo zaujal krajský súd nesprávny právny názor na jej riešenia.

33. Kasačný súd v prvom rade poukazuje na ustálenú judikatúru zaoberajúcu sa problematikou znášania dôkazného bremena v daňovom konaní. Ústavný súd SR v uznesení, sp. zn. II. ÚS 705/2017 zo dňa 15. novembra 2017, skonštatoval nasledovné závery:

„I. Východisko argumentácie súdov, podľa ktorého v prípade správcom dane preukázaných

pochybností o uskutočnení zdaniteľných plnení prechádza dôkazné bremeno na daňový subjekt, je možné považovať za ústavné konformné. Takýto zásah do autonómie jednotlivca je totiž odôvodnený verejným záujmom na stanovení, vymeraní a výbere dane. Pri definovaní úlohy súdu v oblasti zisťovania skutkového stavu v správnom súdnictve je potrebné mať na pamäti princíp delby moci medzi výkonnou mocou (v tomto prípade stelesnenou správnymi orgánmi) a súdnou mocou. Súd v správnom súdnictve vykonáva dokazovanie iba veľmi výnimočne, a to najmä s cieľom verifikovať dôkazy vykonané v správnom konaní. Všeobecný súd sa pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia správneho orgánu v zásade obmedzí na otázku, či vykonané dôkazy, z ktorých správny orgán vychádzal, nie sú pochybné a či umožňujú urobiť skutkový záver, ku ktorému dospel správny orgán. Takýto postup nie je v rozpore so zásadou priamosti a ústnosti konania.“

34. Správca dane nie je povinný dokazovať neexistenciu zdaniteľného plnenia, pokiaľ sa daňovému subjektu nepodarí presvedčivo preukázať jeho existenciu. Postačuje, ak správca dane vykonanými dôkazmi dostatočne spochybnil tvrdenie žalobcu o rozhodujúcich skutočnostiach (vykonanie služby dodávateľom) a žalobca tieto pochybnosti podľa kasačného súdu v konaní napriek výzve nevyvrátil. Iba formálna existencia faktúry nie je predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH v znení neskorších predpisov. (R 38/2017). Určiť presnú hranicu, po ktorú je dôkazná povinnosť na daňovom subjekte a hranicu, od ktorej ho už dôkazné bremeno zaťažuje, býva častokrát náročné a pomerne nejednoznačné. V zásade je však treba pripomenúť, že daňový subjekt ako podnikateľ koná vo vlastnom mene a na vlastnú zodpovednosť. Ak má teda preukázať zodpovedný prístup, mal by sa snažiť vo vlastnom záujme, v reálnom čase uskutočňovania obchodu získať dôkazy o tom, že bol uskutočnený, aby o jeho realizácii v budúcnosti nemohli vzniknúť akékoľvek pochybnosti. Dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt.

35. Kasačný sťažovateľ v sťažnosti nesprávne právne posúdenie veci založil na tvrdení, že krajský súd nezohľadnil a nesprávne vyhodnotil skutočnosť, že každá právnická osoba je zodpovedná len za svoje konanie. Z konania dodávateľskej spoločnosti Leporelo podľa sťažovateľa neplynulo ani len podozrenie o nezákonomnom postupe spoločnosti, a to predovšetkým v súvislosti s tým, že spoločnosť objednané práce riadne zrealizovala a dodala a následne za vykonanie prác vystavila zodpovedajúce faktúry, ktoré boli uhradené kasačným sťažovateľom ako objednávateľom bankovým prevodom. Kasačný sťažovateľ dôvodil tiež argumentáciou, že v oblasti stavebného priemyslu je bežnou skutočnosťou vykonávanie prác subdodávateľsky, prostredníctvom ďalšieho subjektu v postavení zhotoviteľa, s ktorým bol žalobca v zmluvnom vzťahu. Najvyšší súd sa však stotožňuje so závermi krajského súdu spočívajúcimi v tom, že žalobca v konaní nepreukázal, že dodanie predmetných prác prevažne montážnych, bolo uskutočnené spôsobom, ktorý deklaroval. Práve naopak, poukazuje na preverovanie dodávateľa žalobcu správcom dane v priebehu daňovej kontroly. Bolo preukázané, že prostredníctvom dožiadania správcu dane nebolo možné preveriť dotknuté dodanie prác, vymedzené na dodacej faktúre len označením predmetu „dodávka a montáž na čerpacej stanici -JOPI Zlaté Klasy“. Spoločnosť Leporelo bola vymazaná z obchodného registra v dôsledku zlúčenia s právnym nástupcom Jargon s. r. o., pričom na daň z pridanej hodnoty bola registrovaná od 09. októbra 2012, z dôvodu nepreukázania vykonávania ekonomickej činnosti však došlo k 31. júlu 2014 k zrušeniu registrácie predmetnej dane. Bývalý konateľ spoločnosti G. R. pred správcom dane potvrdil podpisovanie faktúr spoločnosti s tým, že boli riadne zaúčtované v účtovníctve spoločnosti, tiež však vypovedal, že spoločnosť nemala na stavebné práce materiálo-technické vybavenie, zamestnancov, nedisponovala motorovými vozidlami či stavebnými mechanizmami. Nevedel uviesť osoby vykonávajúce preverované dodanie a montáž na čerpacej stanici žalobcu, nemal k dispozícii zmluvy uzatvorené so subdodávateľmi, a tvrdil ich uzatvorenie na báze ústnej dohody. Správca dane žalobcu v postavení kontrolovaného daňového subjektu vzhľadom na kvalifikované spochybnenie dodania prác označeným subjektom vyzval na predloženie ďalších dôkazov, vzťahujúcich sa na uplatnené dodanie služieb. Daňový subjekt však odpovedal, že dôkazy preukazujúce tvrdenia, ktorými disponoval predložil, považoval tak za splnené povinnosti zakotvené v § 45 ods. 2 písm. c), d) a e) daňového poriadku a tiež splnenie požiadaviek na unesenie dôkazného bremena. Kasačný sťažovateľ však v daňovom konaní žiadnym relevantným spôsobom nepreukázal vykonanie predmetných prác prostredníctvom subdodávateľa. Kasačný súd v naznačenej súvislosti považuje za potrebné uviesť, že nepochybne mohlo dôjsť a tiež bežnou praxou v stavebnom priemysle je

vykonávanie čiastkových montážnych, stavebných, inžinierskych či iných pomocných prác prostredníctvom rôznych dodávateľských či subdodávateľských spoločností, žalobca však v priebehu celého daňového ako ani súdneho konania však žiadnu dodávateľskú spoločnosť, s ktorou mal byť podľa výpovede vtedajšieho konateľa v zmluvnom vzťahu, neoznačil ani neposkytol žiadne údaje o osobách či už konajúcich v mene subdodávateľských spoločností ako ani o ďalších osobách, ktoré mali uplatnené dodanie a montážne práce reálne vykonávať. Dokazovanie zo strany správcu dane totiž slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predložených kontrolovaným subjektom. Štatutárny orgán kontrolovanej spoločnosti musí v rámci požiadavky primeranej a odôvodnenej opatrnosti a obozretnosti disponovať vedomosťami nielen o predmete činnosti vlastnej spoločnosti, ale nepochybne tiež relevantnými informáciami o subjektoch, s ktorými vstupuje do zmluvných a obchodných vzťahov. Nemožno tiež uveriť skutočnosti, že by žalobca nedisponoval žiadnymi dokladmi súvisiacimi s údajne dodanými službami, taktiež z dôvodu potreby predloženia predmetných dokladov napríklad pre potreby uplatnenia prípadnej zodpovednosti za vady alebo prípadnej zodpovednosti za škodu spôsobenú pri vykonaní diela voči skutočným zhotoviteľom diela. I keď kasačný sťažovateľ v sťažnosti predniesol viacero možných verzii, v súvislosti s ktorými mohlo dôjsť k zhotoveniu diela, v priebehu samotnej daňovej kontroly, vyrubovacieho konania a tiež počas súdneho konania sa nad rámec predložených faktúr a účtovníctva obmedzil výlučne len na tvrdenie skutočností bez toho, aby tieto oprel o akékoľvek ďalšie relevantné a akceptovateľné dôkazné prostriedky. Daňový poriadok kontrolovanému subjektu ukladá zákonnú povinnosť predkladať v priebehu daňovej kontroly záznamy, ktorých vedenie ukladá osobitný predpis a ďalšie doklady nepochybne preukazujúce hospodárske operácie a účtovné prípady, evidencie a záznamy, a k týmto musí byť spôsobilý podať kvalifikované vyjadrenie.

36. Podmienky uvedené v § 49 a nasl. (odpočítanie dane) zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť (keďže zákon to neustanovuje) ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani za dobromyseľnosti platiteľa. Naopak, zákonodarca požaduje pre ľahkú zneužitelnosť práva, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil. Odpočet DPH si žalobca uplatnil sám, preto je povinný uchovávať a následne preukázať všetky doklady, ktoré preukazujú reálne uskutočnenie skutočností, uvedených na faktúrach. Tvrdenie kasačného sťažovateľa, že dotknuté služby boli dodané, je teda na účely dane z pridanej hodnoty nedôveryhodné. Žalobcovi samozrejme nemožno dávať na ťarchu zánik dodávateľskej spoločnosti ani nekontaktnosť právneho nástupcu spoločnosti, avšak na nepresvedčivom tvrdení svedka a formálne vystavených dokladoch, ktoré vôbec neodrážajú faktický stav, nárok na odpočet DPH založiť nemožno. Plnenie ako také na účely uplatnenia nároku na vrátenie dane z pridanej hodnoty nestačí. Podľa kasačného súdu zákon vyžaduje, aby bolo preukázané aj to, aký subjekt plnenie dodal.

37. Najvyšší súd Slovenskej republiky rešpektuje rozsudok ESD Mahagében kft. a Pétér Dávid č. C-80/11 a C-142/11, ako aj ostatných obdobných záverov vydaných SD EÚ, ktoré zaujímajú stanovisko k možnosti daňového subjektu sledovať zákonnosť výrobných a obstarávacích procesov svojich dodávateľov. Tieto závery sa však týkajú len vzdialenejších dodávateľov v reťazci, ktorý priamo nerealizujú obchodnú transakciu ako bezprostredný dodávateľ preverovaného daňového subjektu.

38. Žalobca neuniesol na účely dane z pridanej hodnoty ani v administratívnom ani v súdnom konaní dôkazné bremeno a nebolo možné súhlasiť ani s jeho opakovanými námietkami, keď neuviedol žiadne také skutočnosti, s ktorými by sa daňové orgány nevysporiadali. Dôkazné bremeno spočíva na daňovom subjekte a dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú kontrolu daňovníkom deklarováných skutočností a dokladov. Aj keď faktúry obsahujú po formálnej stránke všetky predpísané náležitosti, pre daňové účely musia byť skutočnosťami na nich deklarované aj preukázateľné inými dôkazmi. Vychádzajúc aj z judikatúry Najvyššieho súdu SR (napr. rozsudok 3Sžf/81/2013), uskutočňovanie zdaniteľných obchodov je ekonomická činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu. Vzhľadom na to, daňový subjekt ako platiteľ dane z pridanej hodnoty má možnosť obstarat' si dostatočný počet dôkazov, ktoré vzhľadom na charakter zdaniteľných obchodov zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného obchodu, v súlade s platnými právnymi predpismi.

39. Po vyhodnotení závažnosti kasačných dôvodov žalobcu vo vzťahu

k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu, Najvyšší súd Slovenskej republiky v zmysle § 461 SSP konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby vyhovel kasačnej sťažnosti, pretože konanie pred finančnými orgánmi bolo súladné so zákonom a krajský súd postupoval preto vecne správne, keď správnu žalobu kasačného sťažovateľa o preskúmanie zákonnosti žalovaného zamietol.

7.

40. O náhrade trov kasačného konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky tak, že sťažovateľovi, ktorý v tomto konaní nemal úspech, ich náhradu nepriznal (§ 467 ods. 1 SSP a analogicky podľa § 167 ods. 1 SSP). Úspešnému žalovanému voči sťažovateľovi právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal, vzhľadom na absenciu dôvodu výnimočnosti na takéto rozhodnutie (§ 167 ods. 1 SSP).

**Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.