

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 4Sžfk/7/2020
Identifikačné číslo spisu: 4018200642
Dátum vydania rozhodnutia: 04.05.2021
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Zemková
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2021:4018200642.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Zemkovej PhD. a zo sudcov JUDr. Nory Halmovej a JUDr. Jozefa Milučkého v právnej veci žalobcu: ELSD, s. r. o., IČO: 36 270 156, Vlčany 1434, právne zastúpený: Nagy & Partners, s. r. o., Športová 470/11, Galanta, IČO: 36 869 341, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101303418/2018 zo dňa 09. júla 2018, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre, č. k.: 11S/197/2018-115, zo dňa 21. augusta 2019, takto

rozhodol:

I. Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre, č. k. 11S/197/2018-115 zo dňa 21. augusta 2019 z a m i e t a .

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

Odôvodnenie

1.

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Nitre podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného č. 101303418/2018, vydaného dňa 09. júla 2018. Prvostupňovým rozhodnutím správca dane - Daňový úrad Nitra (ďalej aj „správca dane“ alebo „prvostupňový správny orgán“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „daň z pridanej hodnoty“) za zdaňovacie obdobie január až december 2014, o výsledku ktorej vyhotovil protokol zo dňa 22. septembra 2016. Správca dane vydal dňa 27. marca 2018 v poradí tretie rozhodnutie, ktorým žalobcovi opätovne vyrubil rozdiel DPH v sume 5.762,- eur za zdaňovacie obdobie november 2014. Žalobca napadol prvostupňové rozhodnutie odvolaním, o ktorom žalovaný rozhodol rozhodnutím č. 101303418/2018 zo dňa 09. júla 2018 tak, že rozhodnutie správcu dane ako vecne správne potvrdil.

2. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí poukázal na skutkový stav zistený správcom dane, ktorý v súvislosti so zdaňovacím obdobím november 2014 zistil, že daňový subjekt si uplatnil odpočítanie dane z

dodávateľských faktúr č. 2014116 zo dňa 03. decembra 2014 s predmetom fakturácie: demontážne a montážne práce na akcii: Medzilaborecká, BA dohodou, v celkovej sume 14.232,- eur (základ dane 11.860,- eur, z toho DPH v sume 2.372,- eur), s dátumom vzniku daňovej povinnosti 28. novembra 2014, faktúru č. 2014117 zo dňa 09. decembra 2014, s predmetom fakturácie: pomocné práce na akciách UMC Trnava, BNC Tupolevova) v celkovej sume 13.560,- eur (základ dane 11.300,- eur a DPH v sume 2.260,- eur), s dátumom vzniku daňovej povinnosti dňa 28. novembra 2014 a č. 2014118, zo dňa 10. decembra 2014 s predmetom fakturácie: pomocné práce pri skúškach SHRSR Čachtice, Kysucké Nové Mesto, Slovenská Ľupča, v celkovej sume 6.240,- eur (základ dane 5.200,- eur a DPH v sume 1.040,-eur), s dátumom vzniku daňovej povinnosti 28. novembra 2014. Správca dane preveroval v priebehu daňovej kontroly dodanie služieb formou miestneho zisťovania v spoločnosti OBE Capital, s. r. o. a výsluchom bývalého konateľa spoločnosti a zistil, že predmetná spoločnosť má na adrese sídla len poštovú schránku, zásielky nepreberá. Výpočutý bol bývalý konateľ spoločnosti J. U.Š. (v čase od 03. apríla 2014 do 20. februára 2015) a súčasný konateľ dodávateľa J. - T. C. z J. sa na predvolanie správcu dane k výsluchu nedostavil a zásielku s predvolaním na ústne pojednávanie neprevzal. Správca dane nahliadol do spisu spoločnosti OBE Capital, s. r. o., z ktorého si zabezpečil kópiu protokolu z daňovej kontroly zo dňa 24. júna 2015, pričom na základe vykonaných dôkazov správca dane skonštatoval, že realnosť dodávok spoločnosťou OBE Capital, s.r.o. nebola preukázaná.

3. Krajský súd rozsudok odôvodnil podľa § 2 písm. a), b), § 8 písm. a), b), § 9 ods. 1, § 19 ods. 1, ods. 2, § 49 ods. 1, ods. písm. a), § 51 ods. 1 písm. a), ods. 2, § 71 ods. 1 písm. a), písm. c), ods. 3, § 72 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“) a § 3, § 24 ods. 1 až 4 a napokon § 74 ods. 2, ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „daňový poriadok) a vecne tým, že úlohou súdu bolo posúdiť správnosť postupu a právnych záverov daňových orgánov pri rozhodovaní o vyrubení rozdielu DPH u žalobcu za zdaňovacie obdobie november 2014 v sume 5.672,- eur (rozdielu medzi daňou v daňovom priznaní žalobcu za zdaňovacie obdobie v sume 819,14 eura a daňovou povinnosťou zistenou správcom dane po vykonanej daňovej kontrole v sume 6.491,14 eura), pretože daňový subjekt nepreukázal uskutočnenie zdaniteľného plnenia v kontrolovanom zdaňovacom období zo strany deklarovaného dodávateľa prác, spoločnosti OBE Capital, s. r. o. v zmysle faktúry č. 2014116 zo dňa 30. decembra 2014, faktúry č. 2014117 zo dňa 09. decembra 2014 a faktúry č. 2014118 zo dňa 10. decembra 2014. Medzi účastníkmi bol sporný vznik nároku na uplatnenie práva na odpočítanie DPH za zdaňovacie obdobie november 2014 pri tvrdenej dodávke prác od označeného dodávateľa. Zákonodarca stanovil v zákone o DPH pre dokazovanie nároku na odpočítanie dane prísnejšie podmienky, ako pri iných druhoch daní zakotvené v § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a), ako aj § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, ide o hmotno-právne podmienky a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočítanie DPH.

4. Žalobca v priebehu daňovej kontroly predložil správcovi dane faktúry vystavené dodávateľom OBE Capital s dátumom dodania v mesiaci november 2014, predmetom ktorých bola dodávka prác (demontážne a montážne práce na akcii: Medzilaborecká, BA dohodou, pomocné práce na akciách UMC Trnava, BNC Tupolevova, pomocné práce pri skúškach SHRSR Čachtice, Kysucké Nové Mesto, Slovenská Ľupča), pričom k faktúram nepripojil relevantné doklady preukazujúce kto, kedy v akom rozsahu práce vykonal, kto a kedy ich odovzdal, prevzal a v akom rozsahu. Vo faktúrach, na základe ktorých si žalobca uplatnil odpočítanie DPH, nie sú fakturované práce špecifikované v zmysle konkrétneho vymedzenia, resp. označenia miesta a stavby, kde mali byť vykonané, pričom na identifikáciu rozsahu týchto prác nie je postačujúce uvedenie merných jednotiek (jeden kus). Správca dane vykonal dokazovanie tiež z poznatkov získaných Daňového úradu Bratislava, a to z protokolu z daňovej kontroly vykonanej u daňového subjektu OBE Capital, s. r. o., za zdaňovacie obdobie jún až december 2014 a zistil, že žalobca bol jedným z najvýznamnejších odberateľov daňového subjektu. Konateľom spoločnosti OBE Capital, s.r.o. v kontrolovanom období november 2014 bol J. U., ktorého správca dane vypočul ako svedka. Konateľ vypovedal, že spoločnosť OBE Capital, s.r.o. mala sídlo v Bratislave, presnú adresu sídla však uviesť nevedel, spoločnosť mala v Bratislave schránku, kanceláriu nemal, spoločnosť nemala stroje ani zamestnancov, všetko bolo robené v subdodávkach. Stavebné práce asi vykonávala spoločnosť 57NET s. r. o., a to bližšie neidentifikovaný muž, pracujúci na

vedľajšej stavbe taktiež ako robotník. Nevedel o začatí daňovej kontroly. Spoločnosť predal nejakému pánovi z Rumunska, ktorého meno si nepamätal, spoznal sa s ním niekde na stavbe a odovzdal mu všetky doklady, pričom dôvodom predaja spoločnosti bolo, že sa v tejto nevyznal. Pána Š. pozná dlhšie, navrhol mu spoluprácu pri stavebných a zemných prácach, existovala medzi nimi len ústna dohoda, tento na zakázkach nepracoval, ale pracoval pre spoločnosť 57NET s. r. o., ktorá dodala stavebné stroje i pracovnú silu. Faktúry vystavila účtovníčka K. U. z K., faktúry podpísal, pričom cena bola stanovená dohodou, prácu pre pána V. vykonávalo 4 až 5 ľudí. Cena za práce bola uhradená prevodom na účet, so spoločnosťou 57NET, s.r.o. mal uzatvorenú ústnu dohodu a ústnu zmluvu. Potvrdil vystavenie faktúr č. 2014017, 18, 19, 20, 42, 67, 68, 116, 117, 118, 141 a 142, práce boli vykonané, za vykonané práce bolo zaplatené a faktúry boli zaúčtované do účtovníctva, pričom daň na výstupe bola odvedená.

5. Krajský súd z mal z výpovede svedka za jednoznačne zistené, že pokiaľ spoločnosť, ktorej bol konateľom nemala zamestnancov, ani materiálne - technické vybavenie, nemohla reálne vykonať práce fakturované žalobcovi. Nebolo preukázané ani vykonanie prác iným daňovým subjektom či subdodávateľom, spoločnosťou 57NET, s. r. o., pri ktorej správca dane zistil, že spoločnosť má evidované sídlo na rovnakej adrese ako sídlo spoločnosti OBE Capital, s.r.o. na ktorej adrese však nebolo označené sídlo ani schránka spoločnosti. Správcovi dane sa nepodarilo skontaktovať s konateľom spoločnosti ani preveriť realnosť dodávok vykonaných pre žalobcu. Správca dane tiež zistil, že dodávateľom spoločnosti 57NET, s. r. o., bola spoločnosť Hemisphere Solutions s. r.o., ktorej konateľ nemal o spoločnosti 57NET, s. r.o. vedomosť. Zásielka s predvolaním zaslaná správcovi dane konateľovi spoločnosti 57NET, s.r.o. J. - T. C. I. J. sa vrátila neprevzatá správcovi dane. J. U. tak nemal základné informácie o spoločnosti OBE Capital, s.r.o. i keď za subdodávateľa označil spoločnosť 57NET, s.r.o. nevedel označiť osobu konajúcu za spoločnosť. Tvrdenie svedka o vystavení faktúr účtovníčkou, ktoré boli zaúčtované, daň priznaná a odvedená nie sú dôkazom o tom, kto práce vykonal a komu vznikla daňová povinnosť. V okamihu, kedy správca dane spochybní dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní, musí daňový subjekt v daňovom konaní preukázať, že k realizácii plnenia skutočne došlo. Samotné zistenie, že dodávateľ nie je ekonomicky činný a v čase uskutočnenia plnenia nemal materiálne a personálne možnosti na realizáciu dodávky, spochybňuje vierohodnosť tvrdení žalobcu o realnosti dodávok. Žalobca tak nepreukázal relevantnými dôkaznými prostriedkami, že zdaniteľné plnenia, pri ktorých si uplatnil odpočítanie DPH vykonal a dodal deklarovaný dodávateľ alebo iný subjekt ako subdodávateľ. Správny súd zaujal názor, že pokiaľ si žalobca uplatnil odpočítanie DPH pri dodávkach stavebných prác od označeného dodávateľa v mesiaci november 2014, tieto skutočnosti bol povinný preukazovať žalobca, ktorý si uplatnil nárok na odpočítanie DPH a musí preukázať dôvodnosť uplatnenia a tiež realnosť dodávok stavebných prác zo strany deklarovaných dodávateľov.

7. Uskutočnenie zdaniteľných plnení je ekonomickou činnosťou pod kontrolou daňového subjektu a odpočítanie DPH nenastáva ex lege. Daňový subjekt uplatňujúci si odpočítanie DPH má v daňovom konaní preukázať reálne vykonanie zdaniteľného plnenia konkrétnym subjektom alebo subdodávateľom. Povinnosťou žalobcu bolo pri uplatnení stavebných prác, ktoré mala dodať spoločnosť OBE Capital s. r. o. ako dodávateľ preukázať existenciu zdaniteľného plnenia (ktorú daňové orgány nespochybnili), ale aj jeho skutočné dodanie zo strany dodávateľa. Cieľom daňového konania je overiť či sa zdaniteľné plnenie uskutočnilo ako to tvrdí daňový subjekt. Preverovaním žalobcom tvrdených obchodných transakcií v mesiaci november 2014 na základe predložených dokladov správca dane zistil, že obchodná transakcia (dodávka stavebných prác) sa neuskutočnila v zmysle predložených faktúr, pretože v priebehu daňovej kontroly ani vyrubovacieho konania žalobca okrem faktúr žiadnym spôsobom nepreukázal uskutočnenie zdaniteľného plnenia zo strany deklarovaného dodávateľa ako základnej podmienky pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane. Žalobca si zrejme dostatočne neoveril informácie o dodávateľovi a s poukazom na zistenia správcu dane, vyplývajúce z administratívneho spisu možno dôvodne pochybovať či žalobcovi fakturované práce dodal dodávateľ uvedený na faktúre bez žiadnych zamestnancov, materiálneho a technického vybavenia a tiež nebolo preukázané dodanie prác subdodávateľsky nekontaktnou spoločnosťou 57NET s. r. o., rovnako ako jej konateľ, rumunský štátny príslušník. Krajský súd je toho názoru, že žalovaný správny orgán riadne odôvodnil svoje rozhodnutie v ústavnom a zákonomnom procesnoprávnom a hmotnoprávnom rámci (v súlade s nálezom napr. Ústavného súdu SR IÚS 241/07, IÚS 342/2010 a pod.). Krajský súd dal do pozornosti žalobcu rozhodnutie ESĽP prípad Garcia Ruiz vs.

Španielsko z 21. januára 1999 a zdôraznil, že judikatúra ESĽP a ani Ústavný súd SR pritom nevyžadujú, aby na každý argument účastníka konania bola daná odpoveď v odôvodnení rozhodnutia, ale iba na taký argument, ktorý je pre rozhodnutie danej veci rozhodujúci a vyžaduje sa špecifická odpoveď.

8. Krajský súd zdôraznil, že žalobca bol priamo účastný deklarovaného zdaniteľného plnenia (dodávky stavebných prác) ako odberateľ a takýto subjekt nemá možnosť obhajovať sa nemožnosťou dosahu a preverenia zákonom vyžadovaných náležitostí, vyplývajúcich z danej obchodnej transakcie a bolo jeho povinnosťou zachovať zákonnosť tohto postupu, ako aj zabezpečiť potrebné podklady na preukázanie oprávnenosti uplatnenia DPH (rozsudok najvyššieho súdu sp. zn. 5Sžf/94/2014, zo dňa 29. februára 2016). Nie je úlohou správcu dane preukazovať existenciu daňovej transakcie, ale je jeho úlohou overovať či daňový subjekt daňovú transakciu správne deklaroval a preukázal. Daňové konanie je ovládané zásadou prejednávajúcou, nie vyhľadávajúcou, čo znamená, že bolo povinnosťou žalobcu označiť a predložiť dôkazy preukazujúce dôvodnosť jeho postupu pri podaní daňového priznania. Správca dane nie je oprávnený ani povinný v rámci prebiehajúcej daňovej kontroly a vyrubovacieho konania inštruovať kontrolovaný daňový subjekt, aké dôkazy alebo doklady má predložiť, aby mu bolo možné uznať odpočítanie DPH. Vzhľadom na vykonané dôkazy (výsluch J. U., preverovanie spoločnosti dodávateľa a označeného subdodávateľa) tiež podľa názoru krajského súdu, správca dane dôvodne spochybnil tvrdenia žalobcu, že práce vykonala a žalobcovi dodala spoločnosť OBE Capital, s.r.o. čo znamená spochybnenie predloženej faktúry od deklarovaného dodávateľa, súvisiace so spochybnením vzniku daňovej povinnosti u tohto dodávateľa a následne i so spochybnením práva žalobcu na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Správca dane tak správne postupoval, keď žalobcovi rozhodnutím zo dňa 27. marca 2018 vyrubil rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie november 2014 v sume 5.672,- eur, ktoré rozhodnutie žalovaný potvrdil napadnutým rozhodnutím. Skutkový stav zistený správcom dane, prevzatý žalovaným považoval za dostatočný, vychádzajúci nielen z daňových dokladov predložených žalobcom ako daňovým subjektom, ale predovšetkým zo zistení, že týmto dokladom absentuje materiálny podklad (nebolo preukázané, že stavebné práce vykonal deklarovaný dodávateľ a tiež nebolo preukázané, kto vôbec stavebné práce vykonal).

2.

9. Žalobca (ďalej len „kasačný sťažovateľ“) podal proti rozsudku krajského súdu v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP, pretože krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci. Nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom spočívalo v nezohľadnení skutočností, že každá právnická osoba je zodpovedná za svoje konanie. Kasačný sťažovateľ nemal dôvod nadobudnúť z konania dodávateľa, spoločnosti OBE Capital, s.r.o. podozrenie o konaní v rozpore so zákonom a daňovými predpismi, pretože poskytovanie plnenia zo strany predmetnej spoločnosti prebiehalo štandardne. Krajský súd ani žalovaný vykonanie prác nespochybnili, uskutočnenie prác formou subdodávky bolo vecou spoločnosti OBE Capital, s.r.o. predmetná spoločnosť objednané práce žalobcovi riadne dodala a následne vystavila príslušné faktúry, uhradené bankovým prevodom, sťažovateľ následne práce, dielo dodal svojmu objednávateľovi. Právny poriadok pozná výkon zazmluvnených prác subdodávateľsky, a teda situáciu, kedy práce nevykoná subjekt uzatvárajúci zmluvu s objednávateľom, ale ďalší zhotoviteľ, s ktorým je žalobca v zmluvnom vzťahu. Každý jednotlivý dodávateľský stupeň je potrebné kontrolovať samostatne a tiež v spojení s ostatnými stupňami, ak chce daňová správa odoprieť akýkoľvek uplatnený nárok daňového subjektu, musia byť splnené zákonné predpoklady o unesení dôkazného bremena či už daňovým subjektom alebo správcom dane. Najvyšší súd totiž v rozsudku sp. zn. 3Sžf/1/2011 dospel k záveru, že „ak daňový subjekt disponuje existenciou materiálneho plnenia, faktúrou s prílohami a podrobným položkovitým opisom druhu a ceny u dodaných služieb a tovarov od určitého dodávateľa, vyčerpá vlastné dôkazné bremeno. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u dodávateľa a jeho subdodávateľov znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správca dane.“ Zdôraznil závery vyslovené v rozhodnutiach najvyššieho súdu, sp. zn. 3Sžf/1/2020 a sp. zn. 4 Sžf/16/2010, podľa ktorých nemožno spravodlivo žiadať, aby daňové subjekty sledovali a kontrolovali výrobné procesy a obstarávacíe procesy tovarov u iných subjektov pred dodaním tovaru a v prípade skutočností, ktoré sa v zásade týkajú iného daňového subjektu ako kontrolovaného daňového subjektu, je zodpovedný iný uvedený daňový subjekt.

10. Dôvodil tiež rozhodnutiami Súdneho dvora EÚ (ďalej len „SD EÚ“), vo veci C- 18/13, súvisiacej s konaním Marks Pen EOOD proti Direktor na Direkcija, podľa ktorého „právo na odpočítanie dane 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 na výstupe zasahuje do reťazca týchto dodaní alebo služieb. Podmienky zamietnutia odpočítania DPH neboli daňovému subjektu preukázané, lebo ani žiadne nie sú, je odôvodnené, aby bol daňovému subjektu, sťažovateľovi priznaný nárok ním uplatnený.

11. Zmluvy o dielo nemusia mať písomnú formu, takže absencia písomnej formy zmluvy o dielo nespôsobuje neplatnosť či neexistenciu zmluvy. Podnikatelia pri menších stavebných prácach zmluvy o dielo nespisujú, pracujú na základe objednávky, pretože zabezpečovanie písomných zmlúv môže pre živnostenských podnikateľoch znamenať administratívnu a finančnú záťaž. Konateľ OBE Capital, s.r.o. jednoznačne potvrdil podpísanie vystavených faktúr, dodané práce v plnom rozsahu, uznal tiež skutočnosť, že dodané práce vykonával subdodávateľsky, vyfakturovanú cenu prác uhradil prevodom na účet dodávateľskej spoločnosti, inak by nebol dôvod na úhradu ceny prác. Kto konkrétne práce v skutočnosti vykonal nie je starosťou ani zodpovednosťou žalobcu. Strohé konštatovanie krajského súdu, že sa žalovaný nedopustil procesných pochybení, keď žalobca tieto namietať v žalobe nepovažoval za súladné so zásadami konania o preverení postupu správneho orgánu. Súdne rozhodnutie musí jednoznačne konštatovať, či k pochybeniu správneho orgánu došlo alebo nie, a takýto záver musí byť jednoznačne odôvodnený a rozsudok zrozumiteľný, preskúmateľný, ktoré požiadavky však podľa kasačného súdu napadnutý rozsudok krajského súdu nespĺňa. Vzhľadom na uvedené zaujal názor o dôvodnosti podanej žaloby a navrhol, aby kasačný súd podľa § 462 ods. 2 SSP rozsudok Krajského súdu v Nitre, č. k.: 11S/197/2018-115 zo dňa

21. augusta 2019, zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného ako aj rozhodnutie Daňového úradu Nitra č. 100632190/2018, zo dňa 27. marca 2018, zrušil a vec vrátil Daňovému úradu Nitra na ďalšie konanie. Uplatnil si tiež právo na náhradu trov konania.

3.

12. Žalovaný sa na výzvu krajského súdu ku kasačnej sťažnosti kasačného sťažovateľa do rozhodnutia kasačného súdu nevyjadril.

4.

13. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „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 (§ 137 ods. 2 a 3 SSP).

14. 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.

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

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

17. Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu kasačný súd zistil skutkový stav, z ktorého vyplýva, že dňa 30. októbra 2015 začala u kasačného sťažovateľa daňová kontrola DPH za zdaňovacie obdobie január až december 2014. Žalobca podal

29. decembra 2014 daňové priznanie za zdaňovacie obdobie november 2014, v ktorom uviedol vlastnú daňovú povinnosť v sume 12.969,46 eura a odpočítanie dane celkom pri základnej sadzbe dane v sume 12.150,32 eura a vlastnú daňovú povinnosť na úhradu v sume 819,14 eura. Správca dane daňovou kontrolou v kontrolovanom zdaňovacom období zistil uplatnenie odpočítania DPH titulom troch faktúr vystavených spoločnosťou OBE Capital, s.r.o., č. 2014116 zo dňa 03. decembra 2014, s predmetom fakturácie: demontážne a montážne práce na akcii: Medzilaborecká BA dohodou v sume 14.232,- eur (základ dane 11.860,- eur a DPH v sume 2.372,- eur), faktúru č. 2014117 zo dňa 09. decembra 2014 s predmetom fakturácie: pomocné práce na akciách UMC Trnava BNC Tupelova v celkovej sume 13.560,- eur (základ dane 11.300,- eur a DPH v sume 2.260,- eur) a pomocné práce pri skúškach SHRSR Čachtice, Kysucké Nové Mesto, Slovenská Ľupča v sume 6.240,- eur (základ dane 5.200,- eur a DPH

v sume 1.040,- eur) všetky s dátumom vzniku daňovej povinnosti 28. novembra 2014. Správca dane dňa 22. septembra 2016 spísal protokol z daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie január až december 2014. Správca dane na podklade výsledkov dokazovania v priebehu daňovej kontroly a tiež vo vyrubovacom konaní vydal v poradí tretie rozhodnutie č. 100632190/2018, zo dňa 27. marca 2018, ktorým žalobcovi podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku vyrubil rozdiel DPH v sume 5.672,- eur za zdaňovacie obdobie mesiaca november 2014. Žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 101303418/2018, zo dňa 09. júla 2018, podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku rozhodnutie správcu dane o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty daňovému subjektu potvrdil.

18. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti žalobcu je rozsudok Krajského súdu v Nitre, č. k. 11S/197/2018-115 zo dňa 21. augusta 2019, ktorým súd z dôvodu nedôvodnosti podľa § 190 SSP, zamietol správnu žalobcu na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101303418/2018, zo dňa 09. júla 2018. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd 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 skutočnosti rozhodujúce 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 ustanovenia § 8 zákona o DPH okrem iného vyplýva, že dodaním tovaru je aj

- a) prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnutel'ne 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.

6.

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

28. Úlohou správneho súdu v rámci preskúmania zákonnosti napadnutého rozhodnutia žalovaného a predchádzajúceho postupu správneho orgánu, podľa SSP bolo posúdiť, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav dostatočne a riadne, 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 správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúcemu vydaniu napadnutého rozhodnutia. V rámci súdneho prieskumu zákonnosti krajský súd teda musel skúmať 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.

29. 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 odchyľil 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.

30. 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 bude sťažovateľ tvrdiť, 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 považoval za dôležitý pre rozhodnutie, sťažovateľ nesmeruje proti právnomu 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 špecifikoval právnu otázku a uviedol, prečo zaujal krajský súd nesprávny právny názor na jej riešenia.

31. 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 zdaniateľných plnení prechádza dôkazné bremeno na daňový subjekt, je možné považovať za ústavne 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 preskúmvaní 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.“

32. Kasačný sťažovateľ v sťažnosti nesprávne právne posúdenie vzhliadol v tom, že krajský súd nezohľadnil skutočnosť, že každá právnická osoba je zodpovedná len za svoje konanie. Podľa kasačného sťažovateľa z konania dodávateľskej spoločnosti OBE Capital, s.r.o. neplynulo podozrenie o nezákonnom postupe spoločnosti, pretože spoločnosť objednané práce riadne dodala a následne vystavila zodpovedajúce faktúry, uhradené kasačným sťažovateľom ako objednávateľom bankovým prevodom. Kasačný súd súhlasí s tvrdením kasačného sťažovateľa, že v oblasti stavebného priemyslu je bežnou skutočnosťou vykonávanie prác subdodávateľsky, prostredníctvom subjektu - zhotoviteľa. Najvyšší súd sa na strane druhej stotožnil so závermi krajského súdu spočívajúcimi v tom, že žalobca v konaní nepreukázal, že dodanie predmetných prác prevažne montážnych, bolo uskutočnené spôsobom a subjektom, ktorý deklaroval. Práve naopak, v rámci preverovania bolo správcom dane oboznámením protokolu č. 20415083/2018 zo dňa 24. júna 2015 z daňovej kontroly dodávateľa preukázané, že spoločnosť OBE Capital, s.r.o. sa nenachádza na deklarovanom sídle, nenachádza sa tam kanceláriu ani žiadne podnikateľské priestory. Zásielky doručované správcom dane pôvodnému konateľovi J. U. sa v priebehu daňovej kontroly vracali s poznámkou „zásielka neprevzatá v odbernej lehote“, pričom dňom 20. februára 2015 sa novým konateľom predmetnej spoločnosti stal J.-T. C. I. J., taktiež nekontaktný. Podľa zápisnice z ústneho pojednávania s konateľom J. U. sa konateľ vyjadroval iba k obchodnej spolupráci s daňovým subjektom 57NET, s.r.o. pričom zmluvy o dielo za predmetnú spoločnosť podpisoval konateľ D. J. B.. Tvrdil, že spoločnosť 57NET mu ponúkla spoluprácu pri vykonávaní stavebných prác, pretože spoločnosť OBE Capital, s.r.o. nemala žiadnych zamestnancov. Pokiaľ teda kasačný sťažovateľ tvrdil, že vykonanie prác zabezpečoval prostredníctvom subdodávateľskej spoločnosti 57NET, s.r.o. bol povinný predložiť doklady preukazujúce vykonanie diela subdodávateľskou spoločnosťou, ani tieto však v priebehu daňovej kontroly neboli predložené. Obsahom administratívneho spisu nie je žiadna dokumentácia, odovzdávacie, preberacie protokoly, zápisnice o odovzdaní či obhliadke diela, dodaných službách, ktoré možno od primerane obozretného podnikateľa, tiež vzhľadom na výšku ceny diela či dodaných služieb, odôvodnene a adekvátne vyžadovať. Nemožno tiež dostatočne 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 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 obmedzil výlučne len na tvrdenie skutočností bez toho, aby tieto oprel o akékoľvek ďalšie relevantné a akceptovateľné dôkazné prostriedky.

33. 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 v konaní napriek výzve nevyvrátil, keďže 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 získavať dôkazy o tom, že bol uskutočnený, aby o jeho realizácii v budúcnosti nemohli vzniknúť akékoľvek pochybnosti.

34. 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 zneužiteľnosť, 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 uplatnenia odpočtu DPH nepostačujúce. Nemožno dávať na ťarchu daňovníka zánik dodávateľskej spoločnosti či nekontaktnosť právneho nástupcu spoločnosti, avšak na nepresvedčivom tvrdení svedka a formálne vystavených dokladoch, ktoré vôbec neodrážajú faktický stav, nárok na odpočet DPH založiť nemožno.

35. 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 dodávateľia preverovaného daňového subjektu. Subjekt, u ktorého sa vyskytujú pochybnosti alebo nezrovnalosti, ktoré nekorešpondujú s údajmi deklarovanými preverovaným daňovým subjektom, ktorý s ním konal a bol priamo účastný deklarovaného zdaniteľného plnenia, nemá takýto subjekt možnosť obhajovať sa nemožnosťou dosahu a preverenia zákonom vyžadovaných náležitostí, vyplývajúcich z danej obchodnej transakcie.

36. Žalobca neuniesol na účely uplatneného nároku 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 deklarovaných 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 má možnosť obstarat' si dostatočný počet dôkazov, ktoré vzhľadom na charakter zdaniteľných obchodov zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného obchodu, v súlade s platnými právnymi predpismi.

37. 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.

38. 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 takého rozhodnutie (§ 167 ods. 1 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.