

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 2Sžfk/23/2018
Identifikačné číslo spisu: 6017200201
Dátum vydania rozhodnutia: 8. decembra 2020
Meno a priezvisko: JUDr. Katarína Benczová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:6017200201.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a členov senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a JUDr. Eriky Šobichovej, v právnej veci žalobcu: I. U. Y., IČO: 14 212 871, so sídlom Ladomerská Vieska 100, zast.: JUDr. Eva Horniaková, advokátka, so sídlom J. Kozačeka 6, Zvolen, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 100420570/2017 zo dňa 08. marca 2017 a č. 100420228/2017 zo dňa 08. marca 2017, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/69/2017-91 zo dňa 15. novembra 2017, takto

r o z h o d o l :

- I. Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť zamieta.
- II. Účastníkom nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

O d ť v o d n e n i e

1. Krajský súd v Banskej Bystrici (ďalej len „krajský súd“) napadnutým rozsudkom č. k. 23S/69/2017-91 zo dňa 15. novembra 2017 v spoločnom konaní podľa § 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zamietol žaloby žalobcu, ktorými sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutí žalovaného:

- č. 100420228/2017 zo dňa 08. marca 2017, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie vydané v prvom stupni Daňovým úradom Banská Bystrica (ďalej aj ako „správca dane“) č. 104393608/2016 zo dňa 01. decembra 2016, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (ďalej aj ako „daňový poriadok“ alebo „zákon č. 563/2009 Z.z.“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 83.864,25 Eur na DPH za zdaňovacie obdobie 3. štvrtrok 2014,
- č. 100420570/2017 zo dňa 08. marca 2017, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie vydané v prvom stupni správcom dane č. 104393728/2016 zo dňa 01. decembra 2016, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 96.368,03 Eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) za zdaňovacie obdobie 4. štvrtrok 2014.

2. Krajský súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu DPH za zdaňovacie obdobie 2. až 4. štvrtroku 2014 ktorou zistil, že žalobca si v kontrolovanom zdaňovacom období uplatnil právo na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od dodávateľa STAVING PR s.r.o., a to na základe sprostredkovateľskej zmluvy uzatvorenej dňa 31. marca 2014 na dobu určitú do 31. decembra 2014. Sprostredkovateľskou zmluvou sa spoločnosť STAVING PR s.r.o. zaviazala, že bude vyvíjať činnosť smerujúcu k tomu, aby mal záujemca žalobca príležitosť uzavrieť mandátne zmluvy s klientmi spoločnosti na kompletné poradenstvo, zastúpenie mandanta a iné služby súvisiace s vyhľadávaním potenciálnych zmluvných partnerov, ktorí sú prijímateľmi nenávratného finančného prostriedku z fondov Európskej únie. Sprostredkovateľská činnosť pozostávala z kompletného poradenstva záujemcovi pri uzatváraní zmlúv, vyhľadávaní zmluvných partnerov, ako aj iných služieb súvisiacich s vyhľadávaním potenciálnych zmluvných partnerov. Inou službou bolo najmä osobné rokovanie so záujemcom, potenciálnymi zmluvnými partnermi, poskytnutie kancelárie spolu s jej materiálno-technickým zariadením, to všetko podľa potreby a požiadaviek záujemcu. Žalobca sa zmluvne zaviazal zaplatiť sprostredkovateľovi odmenu vo výške 80 % z každej fakturácie.

3. Ďalej správca dane zistil, že v roku 2014 došlo v spoločnosti STAVING PR s.r.o. k viacerým zmenám v osobe konateľa spoločnosti, a to z I. C. na C. M. a V.. C. C.. I. C. pred správcom dane uviedol, že pre žalobcu nič nedodával. V podstate vykonával finančné poradenstvo len žalobca, pričom on ako konateľ sprostredkovateľa túto činnosť fakturoval. K sprostredkovateľskej zmluve uviedol, že túto so žalobcom podpísal a činnosť, ktorú na základe nej vyvíjal, sa týkala pomáhania mu cez internet, cez známych zháňať klientov pre finančné poradenstvo pre rozvoj vidieka, obcí atď. S potenciálnymi zmluvnými partnermi on nerokoval, všetko vykonával žalobca. Čo sa týka vystavovania faktúr, on žiadne nevystavoval, tieto mu nosil žalobca a on ich len podpísal. Všetky doklady spoločnosti mal žalobca, pričom k účtovníctvu sa vyjadriť nevedel. K osobe nového konateľa uviedol, že tento ho kontaktoval sám, pričom on mu odovzdal všetko, čo mal, aj pečiatku.

4. C. M. pred správcom dane nevedel uviesť meno osoby, cez ktorú získal kontakt na predchádzajúceho konateľa firmy. K otázke existencie splnomocnenia za firmu STAVING PR s.r.o. uviedol, že nebol splnomocnený v čase, kedy nebol konateľom spoločnosti. Po odkaze správcu dane na výpoveď žalobcu, podľa ktorej C. M. mal byť splnomocneným na zastupovanie spoločnosti, sa C. M. vyjadril, že sa mohlo stať, že mal splnomocnenie na zastupovanie, avšak nie overené u notára, ale len podpísané konateľom C.. Doklady spoločnosti v čase, keď sa stal konateľom, mu boli odovzdané v Brezne na jednom parkovisku neznámym mužom. Jednalo sa asi o osem krabíc dokumentov. Ďalej uviedol, že potenciálnych zmluvných partnerov vyhľadával cez známych, na internete, ale väčšinou cez známych. Vzhľadom na veľké množstvo partnerov si už ich mená nepamätal. Jeho sprostredkovateľská činnosť spočívala v tom, že klienta informoval o možnostiach týkajúcich sa rozvoja vidieka a obcí. Následne informoval žalobcu o záujemcovi, s ktorým žalobca ďalej konal sám. K osobe posledného konateľa V.. C. C. uviedol, že tohto poznal cez spoločného známeho asi štyri roky. Doklady mu odovzdal v Bratislave na parkovisku, pričom boli preložené z auta do auta. Doklad o odovzdaní doložiť nevedel. K otázke udelenia splnomocnenia na zastupovanie uviedol, že pravdepodobne bol splnomocnený na zastupovanie spoločnosti aj v čase, kedy bol konateľom V.. C. C.. Vzhľadom k tomu, že mal prístup k účtovníctvu, mohol za 3. štvrtrok 2014, 4. štvrtrok 2014 a 1. štvrtrok 2015 podať daňové priznanie DPH a kontrolné výkazy DPH. Predmetné činnosti vykonal na základe dobrého vzťahu s V.. C. C. a aj na základe toho, že tento nemal prístup na elektronické podávanie.

5. V.. C. C. pred správcom dane uviedol, že mu pán M. D. prenajatých priestoroch na Zvolenskej ceste odovzdal časť účtovníctva za rok 2013 a 2014, pričom preberací protokol nepredložil. Zároveň uviedol, že od doby, kedy sa stal konateľom spoločnosti za túto vystupoval len sám a na zastupovanie spoločnosti podľa vlastného vyjadrenia nikoho nespomocnil. Hlavným predmetom činnosti podľa jeho vyjadrenia bolo dokončenie rozbehnutých obchodov a následne už spoločnosť žiadnu ďalšiu činnosť nevykonávala. Vo vzťahu k sprostredkovateľskej činnosti uviedol, že on už len dokončoval rozbehnuté činnosti. Uviedol, že on osobne vystavil pre žalobcu faktúry, pričom podpis na faktúrach patril jemu. Tieto faktúry boli vystavené na základe novej uzatvorenej zmluvy, ktorú s ním chcel

uzatvoriť žalobca z dôvodu zmeny konateľ'a. Svedok si názvy spoločností, ktoré boli na základe zmluvy sprostredkované nepamätal a zápisy o nich ani dodatočne nedoložil.

6. Krajský súd poukázal na ďalšie zistenia správcu dane, podľa ktorých žalobca ako sprostredkovateľ uzavrel dňa 05. januára 2014 so spoločnosťou K plus spol. s.r.o. sprostredkovateľskú zmluvu s identickým predmetom zmluvy, ktorú uzavrel ako záujemca so spoločnosťou STAVING PR s.r.o. Na základe nahliadnutia do spisu z daňovej kontroly DPH za zdaňovacie obdobie január 2014 až december 2014 vykonávanej u daňového subjektu K plus spol. s.r.o. správca dane preveril, či skutočne došlo k jednotlivým zdaniteľným plneniam, na základe ktorých si žalobca uplatnil DPH na základe faktúr, ktorými bola vyúčtovaná zmluvná odmena (provízia) v rozsahu 80 % odmeny za sprostredkovanie. Na základe zistených skutočností z jednotlivých dožiadaní podľa správcu dane vyplynulo, že ani jeden z obchodných partnerov v odpovedi na otázku, akým spôsobom vznikol kontakt s daňovým subjektom K plus spol. s.r.o., a ako prebiehala komunikácia, kto bol sprostredkovateľom, neuviedol ako sprostredkovateľ'a spoločnosť STAVING PR s.r.o. Vo väčšine prípadov obchodní partneri uviedli, že žalobcu poznajú osobne, poznajú sa s ním už dlhšie a že oni sami ho oslovili na spoluprácu v súvislosti s vypracovaním projektov na získavanie prostriedkov z fondov Európskej únie.

7. Vo vzťahu k námietke, ktorou žalobca spochybnil existenciu poverenia konkrétneho zamestnanca na podpis napadnutých rozhodnutí, krajský súd dôvodil, že v zmysle § 4 ods. 4 zákona č. 333/2011 Z.z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní, poplatkov a colníctva, prezident finančnej správy riadi finančnú správu a zodpovedá za činnosť finančnej správy ministrom. V zmysle citovaného zákona, ako aj zákona č. 479/2009 Z.z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní a poplatkov a § 45 zákona č. 563/2009 Z.z., poverením na výkon daňovej kontroly u žalovaného boli zamestnanci správcu dane V.. N. L. a V.. S. G.. Zároveň vyrubovacie konanie vykonal a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydal správca dane, ktorý začal daňovú kontrolu. Vyrubovacie konanie po daňovej kontrole vykonal kontrolóri V.. N. L. a V.. S. G.. V zmysle podpisového poriadku finančnej správy účinného od 01. augusta 2016 ich priamym nadriadeným bola V.. I. C., vedúca oddelenia daňovej kontroly III. Vzhľadom k tejto skutočnosti krajský súd konštatoval, že rozhodnutie správcu dane podpísala oprávnená osoba. V zmysle čl. III. ods. 3 organizačného poriadku Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky na zabezpečenie výkonu niektorých činností môže prezident delegovať svoje právomoci na viceprezidenta, generálneho riaditeľa sekcie, riaditeľa daňového úradu, colného úradu, kriminálneho úradu, iného vedúceho zamestnanca alebo zamestnanca v rozsahu určenom v organizačnom poriadku, internom riadiacom akte alebo v poverení. Z tohto dôvodu možno všetky napadnuté rozhodnutia prvostupňového orgánu verejnej správy, ako aj žalovaného, podľa krajského súdu považovať za podpísané oprávnenou osobou.

8. Krajský súd nepovažoval za dôvodnú ani ďalšiu námietku žalobcu týkajúcu sa skutočností, že žalovaný v celom texte odôvodnenia svojho rozhodnutia neuvádza, ktoré konkrétne ustanovenia zákona mal žalobca svojim konaním alebo nekonaním porušiť. Z odôvodnení jednotlivých napadnutých rozhodnutí podľa krajského súdu jednoznačne vyplýva, že žalovaný podrobne popisuje úkony, ktoré vykonal správca dane počas výkonu dokazovania, zároveň popísal vyhodnotenie týchto dôkazov, ako aj vyvodenie záverov, ktoré náležite odôvodnil a na základe ktorých nebolo žalobcovi uznané odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od deklarovaného dodávateľa za ním fakturované služby v zmysle predloženej sprostredkovateľskej zmluvy. Z odôvodnenia napadnutých rozhodnutí, a to najmä na str. 17, 18 a 23 jednoznačne vyplýva, ktoré ustanovenia zákona žalobca porušil, aj s odôvodnením, prečo nemohlo vzniknúť právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z predmetných dodávateľských faktúr.

9. Ani námietky žalobcu týkajúce sa nesprávneho vyhodnotenia zmluvy o sprostredkovaní v zmysle § 642 a nasl. Obchodného zákonníka neboli podľa krajského súdu dôvodné. Na tomto mieste uviedol, že žalovaný a správca dane pri daňovej kontrole a vo vyrubovacom konaní neposudzovali platnosť zmluvy o sprostredkovaní, resp. vhodnosť jej uzavretia v súvislosti so zabezpečením „iba príležitosti“ pre žalobcu. Predmetnom administratívneho konania bolo preukázanie, či skutočne došlo k vykonaniu predmetnej činnosti a predmetný právny úkon vyhodnocovali pre účely zistenia, vyrubenia alebo

vybratia dane iba z hľadiska jeho ekonomickej opodstatnenosti vo vzťahu k výsledkom, ktoré môžu viesť k účelovému obchádzaniu daňovej povinnosti alebo získaniu daňového zvýhodnenia. V súvislosti so sprostredkovateľskou činnosťou krajský súd zdôraznil, že správcom dane ako aj žalovaným bola spochybnená ekonomická opodstatnenosť činnosti fakturovanej žalobcovi a bolo povinnosťou žalobcu, aby tieto pochybnosti predložením vierohodných dôkazov vyvrátil. Povinnosťou správcu dane v prejednávacom prípade nebolo vyvracať tvrdenia žalobcu, ale tieto tvrdenia preverovať vo vzťahu k tomu, či bola sprostredkovateľská činnosť skutočne realizovaná žalobcom deklarovaným spôsobom. Krajský súd zastával názor, že správca dane tvrdenia žalobcu spochybnil, čím sa dôkazné bremeno na vyvrátenie pochybností správcu dane prenieslo na žalobcu a žalobca dôkazné bremeno neuniesol.

10. V tejto súvislosti krajský súd poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23. júna 2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23. februára 2011, z odôvodnenia ktorých vyplýva, že dôkazné bremeno je na daňovom subjekte. Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania DPH) a ktorý si aj tento nárok uplatnil, preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatnil dôvodne a za splnenia 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 tvrdenie spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet DPH uznaný ako oprávnený.

11. V neposlednom rade krajský súd konštatoval, že ani námietky žalobcu týkajúce sa vykonávaného dokazovania, hlavne dodržiavania zásad voľného hodnotenia dôkazov, neboli dôvodné. Mal za to, že správca dane vykonal dokazovanie a šetrenie podľa § 24 zákona č. 563/2009 Z.z. v súlade so zásadami daňového konania uvedenými v § 3 zákona č. 563/2009 Z.z. Na zistenie sporných skutočností vykonal dokazovanie, ktoré vyhodnotil v súlade s § 3 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z.z., vykonané dôkazy hodnotil podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy ich vzájomnej súvislosti. V odôvodnení žalobou napadnutých rozhodnutí sa správca dane ako aj žalovaný vysporiadali so všetkými skutočnosťami aj právnymi otázkami majúcimi význam pre posúdenie nároku na odpočet DPH zo strany žalobcu. Ani dôkazné bremeno správcu dane nie je absolútne. Správca dane nemá povinnosť preukázať platiteľovi dane, od koho nadobudol službu, na ktorú si uplatňuje odpočet DPH. Správca dane dokazovaním preveruje (verifikuje) skutočnosti a doklady predkladané daňovým subjektom, čo správca dane v danom prípade vykonal rozsiahlym dokazovaním, ktorého výsledky podrobne opísal v odôvodnení svojich rozhodnutí.

12. Záverom krajský súd s odkazom na § 139 ods. 2 SSP konštatoval, že zaujal stanovisko k podstatným žalobným námietkam, pričom za rozhodujúce považoval to, že v danom prípade nebolo hodnoverne preukázané dodanie sprostredkovateľskej činnosti a uskutočnenie reálneho obchodného reťazca medzi jednotlivými obchodnými spoločnosťami.

13. O trovách konania krajský súd rozhodol tak, že žalobcovi, ktorý v konaní nemal úspech, náhradu trov konania nepriznal, aplikujúc ustanovenie § 167 ods. 1 SSP a contr.

14. Žalobca podal riadne a včas proti rozhodnutiu krajského súdu kasačnú sťažnosť, ktorou sa domáhal, aby najvyšší súd rozsudok krajského súdu zmenil tak, že rozhodnutia žalovaného zruší a vec mu vráti na ďalšie konanie.

15. Dôvodil, že krajský súd sa nevysporiadal s námietkou žalobcu o nezákonnosti kontroly smerujúcej k zisteniam v iných ako zákonom stanovených zdaňovacích obdobiach. Pri výkone kontroly sa zamestnanci správcu dane nezaoberali skutočnosťou, že žalobca v roku 2014 prekročil obrat 100.000 Eur a mal byť v zmysle § 77 ods. 2. zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „zákon o DPH“) mesačným platiteľom DPH. Vzhľadom na to považoval určenie dane napadnutými rozhodnutiami za nesprávne. Žalovaný túto skutočnosť vôbec nezohľadnil, pričom práve určenie

zdaňovacieho obdobia je prvotným predpokladom pre posúdenie, či vydané rozhodnutie je v súlade so zákonom. Daňovým úradom kontrolovaná povinnosť je viazaná na zákonom ustanovené zdaňovacie obdobie pre konkrétnu zdaniteľnú osobu. Ak správca dane toto zdaniteľné obdobie definuje časovým rozmedzím iným ako zákonom stanoveným, dopúšťa sa podľa žalobcu nezákonnosti. Zastával názor, že nezaobranie sa uvedenou námietkou zo strany krajského súdu spôsobilo zásah do práva žalobcu na spravodlivý proces.

16. Ďalej žalobca namietal nedostatočné odôvodnenie rozhodnutia krajského súdu vo vzťahu k absencii poverenia konajúceho zamestnanca správcu dane. V tejto súvislosti uviedol, že zákon síce nestanovuje spôsob konania riaditeľa daňového úradu, mal však za to, že osobou oprávnenou konať za daňový úrad bez ďalšieho je len riaditeľ daňového úradu, ktorý riadi, koná a podpisuje. Všetky ostatné osoby v postavení zamestnanca daňového úradu môžu konať len na základe poverenia riaditeľa daňového úradu. S poukazom na dodržanie zásady právnej istoty zdôraznil, že daňový subjekt by mal byť oboznámený so skutočnosťou, či zamestnanec podpisujúci rozhodnutie je na takýto úkon poverený. Táto skutočnosť má byť podľa žalobcu zrejماً zo samotného rozhodnutia (napr. jeho odôvodnenia), pretože inak také rozhodnutie nie je možné preskúmať. Poukázal na to, že žalovaný sa síce touto námietkou žalobcu zaoberal a v odôvodnení rozhodnutia podrobne vysvetľoval oprávnenie zamestnancov vykonávajúcich kontrolu. Oprávneniu zamestnanca vydávajúceho rozhodnutie sa podľa žalobcu žalovaný venoval len okrajovo s tým, že odkázal na podpisový poriadok finančnej správy. Tento podpisový poriadok však nebol pripojený ani k napadnutému rozhodnutiu, ani k vyjadreniu žalovaného k žalobe a žalovaný ani nevysvetlil, akým spôsobom je tento podpisový poriadok dostupný verejnosti. Žalobca zdôraznil, že žalovaný žiadnym spôsobom nepreukázal väzbu konkrétnej osoby (V. I. C.) ako zamestnanca správcu dane na akúkoľvek riadiacu pozíciu v štruktúre správcu dane (napr. pracovnou zmluvou, menovacím dekrétom a pod.). Mal za to, že podpisový poriadok finančnej správy nemá povahu všeobecne záväzného právneho aktu a v konaní navonok musí byť uplatnenie jeho ustanovení podporené splnomocnením alebo poverením udeleným na to oprávnenou osobou.

17. Zastával názor, že krajský súd sa s touto námietkou žalobcu vysporiadal formalisticky bez bližšieho zdôvodnenia. V tejto súvislosti poukázal na to, že krajský súd sa rovnako odvolával na podpisový poriadok finančnej správy, ktorý však v súdnom spise absentuje. Mal pre to za to, že krajský súd si bez poznania listiny, na ktorej znenie sa odvolával, osvojil tvrdenie žalovaného bez predloženia zodpovedajúceho dôkazu a na tomto základe si vytvoril úsudok o oprávnenosti konania osoby podpisujúcej rozhodnutie. Žalobca tiež rozporoval odkaz krajského súdu na čl. III. ods. 3 organizačného poriadku Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky, z ktorého vyplýva, že delegovanie právomocí sa nevykonáva a priori samotným organizačným poriadkom alebo interným riadiacim aktom, ale len v rozsahu v nich určenom. Čo sa týka spôsobu (formy delegovania) právomocí, tak ani zákon a ani organizačný poriadok nestanovujú presné pravidlá. Žalobca vyslovil predpoklad, že sa tak môže stať i znením uvedeným v samotnom organizačnom poriadku alebo inom akte (napr. podpisovom poriadku). V takom prípade však musí byť preukázaná väzba konajúcej osoby na takéto delegovanie, čo podľa žalobcu v jeho prípade absentuje.

18. Ďalej žalobca namietal nesprávne posúdenie ekonomickej opodstatnenosti predmetného sprostredkovania. Dôvodil, že krajský súd síce konštatoval hodnoverné nepreukázanie dodania sprostredkovateľskej činnosti, avšak čo je možné považovať za hodnoverné preukázanie tejto činnosti krajský súd neuviedol. Rovnako krajský súd nekvantifikoval a ani nekvantifikoval ním tvrdenú možnosť účelového obchádzania daňovej povinnosti alebo získania daňového zvýhodnenia. Namietal, že krajský súd podobne ako žalovaný absolutizuje rozsah dôkazného bremena daňového subjektu a opomína deľbu dôkazného bremena. V tejto súvislosti žalobca poukázal na názor vyslovený v rozhodnutí najvyššieho súdu sp. zn. 2Sžf/8/2016 zo dňa 24. mája 2017, podľa ktorého ťarcha dôkazného bremena je v podstatnej miere na kontrolovanom daňovom subjekte, úlohou daňových orgánov je však stanoviť pevné hranice a pravidlá dokazovania, mať jasnú predstavu o tom, preukázanie akých konkrétnych skutočností sa žiadanými dôkazmi sleduje, dbať na to, aby dokazovanie bolo vedené v súlade s platnou úpravou a následne zo získaných dôkazov vyvodit' logické a presvedčivé závery, ktoré budú súčasťou odôvodnenia rozhodnutia. V zmysle uvedeného žalobca zastával názor, že krajský súd ani žalovaný žiadnym spôsobom nešpecifikovali skutočnosť, v

ktorej vidia dôvod spochybnenia ekonomickej opodstatnenosti činnosti sprostredkovania. Záverom zdôraznil, že právu na riadne odôvodnenie rozhodnutia nezodpovedá, keď krajský súd odôvodnenie založí len na opise zistení uvedených žalovaným a citovaní právnych predpisov. Podľa žalobcu krajský súd sa opomenul dostatočne presvedčivo vysporiadať s otázkou posúdenia miery zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom.

19. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti žalobcu súhlasil s napadnutým rozsudok krajského súdu a s vysloveným právnym názorom sa stotožňoval.

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

21. Predmetom konania pred kasačným súdom je rozhodnutie o podanej kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku krajského súdu, ktorým krajský súd zamietol žaloby žalobcu vo veci preskúmania v úvode tohto rozsudku opísaných rozhodnutí daňových orgánov, ktorými bol žalobcovi vyrubený rozdiel DPH za zdaňovacie obdobia 3. štvrťrok 2014 a 4. štvrťrok 2014.

22. Podľa § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH, daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

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

24. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovaru a služieb, ktorú použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

25. 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.

26. Podľa § 3 ods. 1 daňového poriadku pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pri tom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

27. 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.

28. Podľa § 3 ods. 6 daňového poriadku pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.

29. Podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku daňový subjekt preukazuje

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,

c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencie a záznamov, ktoré je povinný viesť.

30. Podľa § 24 ods. 2 daňového poriadku správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosť nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

31. Podľa § 63 ods. 2 daňového poriadku rozhodnutie musí vychádzať zo stavu veci zisteného v daňovom konaní, musí obsahovať náležitosti ustanovené týmto zákonom a musí byť vydané príslušným orgánom, ak tento zákon alebo osobitný predpis¹ neustanovuje inak.

32. Podľa § 63 ods. 3 písm. f) daňového poriadku ak tento zákon alebo osobitné predpisy¹ neustanovujú inak, rozhodnutie musí obsahovať vlastnoručný podpis povereného zamestnanca finančného riaditeľstva alebo správcu dane, ktorým je daňový úrad alebo colný úrad, s uvedením jeho mena, priezviska a funkcie a odtlačok úradnej pečiatky, ak ide o správcu dane, ktorým je obec, podpis starostu obce alebo ním povereného zamestnanca obce s uvedením mena, priezviska starostu obce a odtlačok úradnej pečiatky; ak sa rozhodnutie doručuje elektronickými prostriedkami, vlastnoručný podpis a odtlačok úradnej pečiatky sa nahrádzajú zaručeným elektronickým podpisom.

33. Podľa § 64 ods. 2 daňového poriadku pri správe daní je nulitým rozhodnutím rozhodnutie,
a) ktoré vydal orgán na to vecne nepríslušný; ak ide o správcu dane, ktorým je obec, za nulitné rozhodnutie sa považuje aj rozhodnutie, ktoré vydal správca dane na to miestne nepríslušný,
b) ktoré bolo vydané omylom inej osobe,
c) ktorým bola vyrubená daň po zániku práva vyrubiť daň,
d) ktoré nadväzuje na nulitné rozhodnutie.

34. Podľa § 183 SSP žalobca môže rozšíriť správnu žalobu alebo doplniť správnu žalobu o ďalší žalobný návrh alebo o ďalšie žalobné body len v lehote ustanovenej na podanie žaloby.

35. Podľa § 441 SSP v kasačnej sťažnosti nemožno uplatňovať nové skutočnosti a dôkazy okrem skutočností a dôkazov na preukázanie prípustnosti a včasnosti podanej kasačnej sťažnosti.

36. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a s prihliadnutím na ustanovenie § 461 SSP dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnu citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku. S týmito sa kasačný súd stotožňuje v celom rozsahu.

37. Účelom daňového konania je zistenie, či si 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. Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane dokazovanie vykonáva, vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav veci čo najúplnejšie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane, kto rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné správne orgány povinné postupovať.

38. Uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomická činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu. Vzhľadom na to daňový subjekt ako platiteľ dane má možnosť si obstarat' dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosti rozhodujúce pre určenie dane. Odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane (pojem „môže“ § 49 ods. 2 zákona o DPH), ktoré právo je spojené s dôkaznou povinnosťou platiteľa dane. Prenos dôkaznej povinnosti z daňového subjektu na správcu dane je výnimkou, ktorá je ustáľovaná judikatúrou vnútroštátnych súdov na základe judikatúry Súdneho dvora Európskej únie. Preukázanie materiálnej existencie zdaniteľného plnenia a jeho použitie platiteľom dane na uskutočňovanie zdaniteľných plnení je esenciálnou podmienkou pre odpočítanie. Pri preukazovaní je významný aj charakter zdaniteľného plnenia.

39. Kasačný súd konštatuje, že bolo nesporne povinnosťou žalobcu predložiť dôkazy preukazujúce oprávnenosť jeho nároku na odpočet DPH. Žalobca vierohodným a nespochybniteľným spôsobom nepreukázal, že služby za sprostredkovanie fakturované so všeobecným predmetom fakturácie ako „na základe zmluvy o sprostredkovaní Vám fakturujeme sprostredkovanie podľa prílohy“, pričom prílohu faktúr tvoril všeobecne formulovaný zoznam realizovaných fakturácií, boli žalobcovi ako odberateľovi reálne dodané zo strany dodávateľa STAVING PR s.r.o., čím nedošlo k splneniu podmienky pre odpočítanie DPH podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH. Ak nebolo preukázané, že dodávateľovi STAVING PR s.r.o. nevznikla daňová povinnosť, pretože žalobcovi nedodal služby tak, ako boli deklarovane na sporných faktúrach, nebola splnená podmienka podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH, keďže fakturovaná DPH nebola uplatnená platiteľom za dodané služby.

40. Žalobca len samotným predložením dodávateľských faktúr a zmluvy o sprostredkovaní zo dňa 31. marca 2014 a rovnako odberateľských faktúr vystavených spoločnosti K plus spol. s.r.o. nepreukázal, že spoločnosť STAVING PR s.r.o. dodala žalobcovi služby sprostredkovania vyplývajúce zo sporných faktúr. V konaní pred daňovými orgánmi nebolo preukázané, že sprostredkovateľské služby fakturované spoločnosťou STAVING PR s.r.o. boli reálne uskutočnené. Nepodarilo sa teda preukázať naplnenie sprostredkovateľskej zmluvy zo dňa 31. marca 2014. Žalobcovi sa v priebehu vykonaného dokazovania správcom dane počas daňovej kontroly a v priebehu vyrubovacieho konania nepodarilo odstrániť oprávnené pochybnosti správcu dane vyplývajúce z jeho zistení ohľadom dodávateľskej spoločnosti STAVING PR, s.r.o. Bývalý konateľ tejto spoločnosti I. C. poskytovanie sprostredkovateľských služieb žalobcovi nepotvrdil. Naopak, pred správcom dane vypovedal o formálnom postavení tejto spoločnosti vo vzťahu k sprostredkovateľskej činnosti žalobcu pre jeho ďalších obchodných partnerov. Rovnako výpovede ďalších bývalých konateľov spoločnosti STAVING PR, s.r.o. C. M. a V.. C. C. sú všeobecného charakteru, z ktorých nie je možné bezpochyby ustáliť reálne uskutočnenie služieb sprostredkovania pre žalobcu. Navyše bývalí konatelia spoločnosti STAVING PR, s.r.o. na preukázanie reálnosti uskutočnenia sprostredkovateľských služieb nepredložili žiadne relevantné dôkazy, ako napríklad záznamy činností a pod. Takéto dôkazy nepredložil ani žalobca. To znamená, že nebolo preukázané, v čom presne spočívala činnosť sprostredkovateľa STAVING PR, s.r.o., pričom vzhľadom na nie nízke sumy, ktoré boli za sprostredkovanie žalobcovi fakturované, sa javí prinajmenšom neobozretné, že žalobca od svojho dodávateľa nežiadal žiadne doklady o obsahu fakturovanej činnosti.

41. V obchodnom styku je v záujme oboch strán, aby sa v obchodných vzťahoch odstránilo všetko, čo by mohlo viesť k vzniku rozporov. Táto požiadavka zahŕňa i potrebu overiť si existenciu a dôveryhodnosť obchodného partnera ako i osoby (fyzickej alebo právnickej), ktorá dodanie služby vykoná. Žalobca ku kontrole nepredložil žiadne dôkazné prostriedky, ktorými by vedel jasne, zrozumiteľne a najmä preukazne potvrdiť, že služby sprostredkovania vyúčtované formálnymi dokladmi boli tvrdeným dodávateľom skutočne realizované tak, ako to žalobca tvrdil. Vôbec neuviedol okolnosti ich realizácie, všetky ním uvádzané informácie a predkladané dôkazy boli všeobecného charakteru, z ktorých nebolo možné bezpochyby ustáliť reálne uskutočnenie deklarovanych služieb. Ani z jedného žalobcom predloženého dôkazu nie je jednoznačne zrejmé, aká činnosť bola zo strany sprostredkovateľa na naplnenie predmetu zmluvy a nárokovanie si odmeny vyvinutá. Dôkazná povinnosť žalobcu vyplýva z ustanovenia § 24 daňového poriadku, a preto súd nezistil, že by správca dane vyžadoval od žalobcu povinnosti nad rámec zákona. Správa daní s

prihliadnutím na jej účel vo vzťahu k fiškálnym záujmom štátu je príslušnými hmotnoprávnymi a procesnými predpismi verejného práva upravená tak, že daňový subjekt má okrem iného povinnosť sám si daňovú povinnosť vypočítať, priznať ju a zároveň hodnoverne preukázať prostredníctvom riadne vedeného účtovníctva a iných listinných dôkazov, pričom v rámci daňového konania nesie dôkazné bremeno. Uvedené platí v plnom rozsahu aj na uplatnenie nároku na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe.

42. Vo vzťahu k námietke žalobcu, podľa ktorej sa krajský súd nevysporiadal s nezákonnosťou kontroly z dôvodu, že bola vykonaná vo vzťahu k iným ako zákonom stanoveným zdaňovacím obdobiam, kasačný súd poukazuje na to, že táto námietka nebola obsiahnutá v žalobe doručenej krajskému súdu dňa 24. mája 2017, ale žalobca ju vyslovil až v podaní doručenom krajskému súdu dňa 06. septembra 2017, ako reakciu na vyjadrenie žalovaného k žalobe. Jej obsahom je fakticky rozšírenie žalobných dôvodov, čo je v zmysle § 183 SSP možné len do uplynutia lehoty na podanie správnej žaloby, ktorá v čase doručenia uvedeného podania márne uplynula. Z uvedeného dôvodu nebolo povinnosťou krajského súdu sa touto námietkou zaoberať a tento postup krajského súdu preto nie je možné považovať za zásah do práva žalobcu na spravodlivý proces. Obsahom tejto námietky sa rovnako nezaoberal ani kasačný súd, a to s poukazom na nemožnosť uplatňovania nových skutočností v kasačnej sťažnosti podľa § 441 SSP.

43. Kasačný súd nezistil nezákonnosť rozhodnutia krajského súdu ani vo vzťahu namietanému nedostatočnému odôvodneniu absencie poverenia osoby podpísanej na rozhodnutiach správcu dane. Táto námietka žalobcu sa kasačnému súdu javí ako účelová a vychádzajúca z formalistického výkladu ustanovení daňového poriadku. Podľa § 63 ods. 3 písm. f) daňového poriadku je formálnou náležitosťou rozhodnutia vlastnoručný podpis oprávnenej osoby s uvedením jej mena, priezviska a funkcie a odtlačok úradnej pečiatky. V danom prípade bolo rozhodnutie vecne a miestne príslušného správcu dane podpísané vedúcou oddelenia daňovej kontroly 3 V.. I. C., pričom pri podpise sa nachádza odtlačok úradnej pečiatky Daňového úradu Banská Bystrica. Rovnako ako krajský súd, ani kasačný súd nevidí dôvod na spochybnenie oprávnenia V.. I. C., ako vedúcej organizačnej zložky správcu dane príslušného na konanie a rozhodnutie, konať v jeho mene.

44. K spochybneniu oprávnenia uvedeného zamestnanca správcu dane nemôže viesť ani absencia podpisového poriadku v súdnom spise, ktorý je interným aktom finančnej správy a o relevancii ktorého vo vzťahu k základu pre podpísanie rozhodnutia vo vyrubovacom konaní v mene správcu dane nemožno mať pochybnosti len preto, že nie je verejne dostupný na webovom sídle finančnej správy. V danom prípade boli rozhodnutia o vyrubení rozdielu dane žalobcovi nepochybne vydané príslušným správcom dane a ak mal žalobca dôvodné pochybnosti o oprávnení V.. I. C. konať v mene správcu dane, mal tieto pochybnosti dostatočne preukázať, pretože aj v takomto prípade je žalobca zaťažený dôkazným bremenom a spochybnenie oprávnenosti konajúcej úradnej osoby musí podporiť relevantnými dôkaznými prostriedkami (obdobne to najvyšší súd už vyslovil v uznesení sp. zn. 1Sžf/72/2016 zo dňa 15. decembra 2017).

45. Prípadná nulita rozhodnutia správcu dane, ktorej kritériá sú stanovené v § 64 ods. 2 daňového poriadku, bola predmetom skúmania žalovaného ako odvolacieho orgánu, ktorý oprávnenie V.. I. C. konať a vydať rozhodnutie v mene správcu dane potvrdil. Ani kasačný súd na základe žalobcovho spochybnovania kompetencie poverenej pracovníčky správcu dane nepovažoval takúto námietku za relevantnú.

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

47. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v danej veci rozhodol pomerom hlasov 3:0 (§ 147 ods. 2 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie :

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.