

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 6Sžfk/7/2020
Identifikačné číslo spisu: 4018200636
Dátum vydania rozhodnutia: 10.03.2021
Meno a priezvisko: JUDr. Monika Valašiková
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2021:4018200636.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej PhD. a členov senátu JUDr. Jozefa Milučkého a JUDr. Eriky Čanádyovej v právnej veci žalobcu: ELSD, s. r. o., Vlčany 1434, Vlčany, IČO 36 270 156, zastúpeného advokátskou kanceláriou Nagy & Partners, s. r. o., Športová 470/11, Galanta, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o správnej žalobe zo dňa 14.09.2018 proti rozhodnutiu žalovaného č. 101303328/2018 zo dňa 09.07.2018, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/193/2018-114 zo dňa 21. augusta 2019, takto

rozhodol:

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

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

Odôvodnenie

I.

Konanie pred prvostupňovým správnym súdom

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Nitre (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“) podľa ust. § 190 zákona č 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a následne zrušenia rozhodnutia žalovaného - Finančné riaditeľstvo SR č. 101303328/2018 zo dňa 09.07.2018.

2. V odôvodnení rozsudku krajský súd uviedol, že úlohou súdu bolo posúdiť správnosť postupu a právnych záverov daňových orgánov pri rozhodovaní o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty u žalobcu za zdaňovacie obdobie október 2014 v sume 2 570,- EUR (ako rozdielu medzi daňou vyrubenou v daňovom priznaní žalobcu za uvedené zdaňovacie obdobie v sume 1 604,79 EUR a daňou zistenou správcom dane po vykonanej daňovej kontrole v sume 4 174,79 EUR) a zistiť, či daňové orgány pri rozhodovaní v danej veci vychádzali zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu pri vyslovení záveru, že žalobca nesplnil zákonom stanovené podmienky pre vznik nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, nakoľko nepreukázal uskutočnenie zdaniteľného plnenia v kontrolovanom zdaňovacom období

zo strany ním deklarovaného dodávateľa prác (t. j. spoločnosti OBE Capital s. r. o.) v zmysle faktúry č. 2014089 zo dňa 12.11.2014 so vznikom daňovej povinnosti k 31.10.2014.

3. Medzi účastníkmi konania bolo sporné, či žalobcovi vznikol nárok na uplatnenie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2014 pri ním tvrdenej dodávke prác od vyššie uvedeného dodávateľa podľa ním predloženej faktúry. Žalobca v podanej žalobe poukazoval na to, že splnil všetky podmienky stanovené zákonom č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov na odpočítanie dane z pridanej hodnoty pri dodaní prác spoločnosťou OBE Capital s. r. o. Tvrdil, že v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania predložil všetku účtovnú dokumentáciu a dôkazy, ktoré bolo možné v zmysle zákona od neho požadovať a splnil si teda svoju dôkaznú povinnosť, pričom v tejto súvislosti namietal nesprávnu aplikáciu vyššie citovaných ustanovení zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

4. V priebehu daňovej kontroly žalobca predložil správcovi dane faktúru uvedenú v bode 1 a 33 tohto rozsudku vystavenú spoločnosťou OBE Capital s. r. o. ako dodávateľom pre žalobcu ako odberateľa s dátumom dodania v mesiaci október 2014, predmetom ktorej bola dodávka prác (pomocné práce na stavbách KZ Baničova - Vajnory, Bowling - Tupelova, VCM Trnava), pričom k tejto faktúre nepriložil žiadne relevantné doklady preukazujúce, kto, kedy a v akom rozsahu tieto práce vykonal, kto a kedy ich odovzdal a prevzal a v akom rozsahu.

5. Za účelom zistenia skutkového stavu v súvislosti s deklarovanými dodávkami prác spoločnosťou OBE Capital s. r. o. pre žalobcu v zdaňovacom období október 2014, správca dane vykonal v potrebnom rozsahu dokazovanie, pričom využil i poznatky získané Daňovým úradom Bratislava, ktorý v podaní zo dňa 27.01.2016 poskytol správcovi dane informácie týkajúce sa daňového subjektu OBE Capital s. r. o. a doručil mu protokol z daňovej kontroly vykonanej u predmetného daňového subjektu za zdaňovacie obdobie jún 2014 až december 2014. Z predmetného protokolu vyplynulo, že v preverovanom období bol žalobca jedným z najvýznamnejších odberateľov daňového subjektu.

6. V kontrolovanom zdaňovacom období, t. j. október 2014, bol konateľom spoločnosti OBE Capital, s. r. o., F. B., ktorého správca dane vypočul ako svedka, o čom bola spísaná zápisnica. Tento uviedol, že bol konateľom spoločnosti OBE Capital, s. r. o., táto spoločnosť mala v čase jeho konateľstva sídlo v Bratislave, presnú adresu sídla uviesť nevedel. V Bratislave mala firma schránku, kanceláriu nemal. Spoločnosť nemala žiadne stroje ani zamestnancov. Všetko robili v subdodávkach. Stavebné práce robila asi spoločnosť 57NET s. r. o. Išlo o bližšie neidentifikovaného muža, ktorý pracoval na vedľajšej stavbe ako pracoval on (F. B.) ako robotník. O začatí daňovej kontroly nevedel. Spoločnosť predal nejakému pánovi asi z Rumunska, jeho meno si nepamätal. S týmto človekom sa spoznal niekde na stavbe, jemu odovzdal všetky doklady. K predaju spoločnosti došlo z dôvodu, že sa mu už práca nepáčila, už sa v nej nevyznal. Pána Š. pozná dlhšie, tento mu navrhol spoluprácu pri stavebných a zemných prácach. Medzi ním a pánom Š. existovala len ústna dohoda. On na tých zákazkách nepracoval, pracoval pre spoločnosť 57NET s. r. o., ktorá dodala stavebné stroje i pracovnú silu. Faktúry vystavila účtovníčka pani H. B. z H., on faktúry podpísal, cena práce bola stanovená dohodou. Na prácach pre pána Š. pracovalo 4 až 5 ľudí. Za práce bola cena uhradená prevodom cez účet. So spoločnosťou 57NET s. r. o. mal uzavretú ústnu dohodu i zmluvu. Platil mu cez účet. Vystavenie faktúr č. 2014017, 18, 19, 20, 42, 67, 68, 68 116, 117, 118, 141 a 142 potvrdil, práce na ich základe boli vykonané, za vykonané práce mu bolo zaplatené, faktúry boli zaúčtované do účtovníctva, daň na výstupe bola odvedená.

7. Z uvedenej výpovede tohto svedka vyvodil správca dane správne závery, že pokiaľ spoločnosť, ktorej bol konateľom nemala zamestnancov, ani materiálno-technické vybavenie, nemohla reálne vykonať práce fakturované žalobcovi. Nebolo však preukázané ani vykonanie prác iným daňovým subjektom ako subdodávateľom, a to spoločnosťou 57NET s. r. o., pri ktorej správca dane zistil, že spoločnosť má evidované sídlo na rovnakej adrese ako je sídlo spoločnosti OBE Capital s. r. o. Na uvedenej adrese avšak nebolo uvedené označenie a ani schránka tejto spoločnosti. S konateľom spoločnosti sa správcovi dane skontaktovať nepodarilo a tiež sa mu nepodarilo preveriť realnosť dodávok vykonaných pre

žalobcu. Správca dane tiež zistil, že dodávateľom spoločnosti 57NET s. r. o. bola spoločnosť Hemisphere Solutions s. r. o. Konateľ tejto spoločnosti sa vyjadril, že spoločnosť 57NET s. r. o. nepozná a ani o nej nikdy nepočul. Predvolanie zasielané správcovi dane konateľovi spoločnosti 57NET s. r. o. F. - V. Y. z F. sa mu doručiť nepodarilo, zásielka sa ako neprevzatá vrátila správcovi dane.

8. S poukazom na vyššie uvedené bol správny súd toho názoru, že správca dane vykonal všetky jemu dostupné procesné úkony smerujúce k zisteniu skutkového stavu v predmetnej veci, no napriek tomu nebolo preukázané, že stavebné práce uvedené na faktúre č. 2014089 zo dňa 12.11.2014 so vznikom daňovej povinnosti dňa 31.10.2014 vykonala a žalobcovi dodala spoločnosť OBE Capital s. r. o. Žalobca neposkytol žiadne údaje o osobách, ktoré mali predmetné práce vykonať (príp. ich aj vykonali), napriek tomu, že bol oboznámený so zisteným skutkovým stavom. S poukazom na výpoveď F. B. ako aj nekontaktnosť súčasného konateľa tohto dodávateľa a aj samotného dodávateľa, bolo jednoznačne spochybnené vykonanie prác podľa žalobcom predloženej faktúry dodávateľom t. j. spoločnosťou OBE Capital s. r. o.

9. V okamihu, kedy správca dane spochybní dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní, musí daňový subjekt v daňovom konaní preukázať, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak ako to tvrdí. Už samotné zistenie skutočnosti, že dodávateľ nie je ekonomicky činný, nemá a ani v čase kedy sa malo plnenie uskutočniť nemal personálne a materiálne možnosti na realizáciu dodávky, jednoznačne spochybňuje vierohodnosť tvrdení žalobcu o reálnosti dodávok.

10. Na strane žalobcu v postavení daňového subjektu nastupuje procesná povinnosť obnoviť dôveryhodnosť spochybnenej transakcie, lebo žalobca je zaťažený dôkazným bremenom preukázať všetky skutočnosti, ktoré povinne uvádza v daňovom priznaní. Žalobca i podľa názoru súdu túto svoju dôkaznú povinnosť v rámci daňovej kontroly, ani vyrubovacieho konania nesplnil, keď nepreukázal reálnosť obchodov so spoločnosťou OBE Capital s. r. o. v mesiaci október 2014, a teda dôvodnosť uplatneného odpočítania dane z pridanej hodnoty.

11. Vzhľadom na zistenia v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania potom správca dane nepriznanie odpočítania dane z pridanej hodnoty v prípade žalobcom tvrdených dodávok stavebných prác správne odôvodnil tým, že žalobca nepreukázal relevantnými dôkaznými prostriedkami, že zdaniiteľné plnenia, pri ktorých si uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty, vykonal a jemu dodal ním deklarovaný dodávateľ, resp. iný subjekt ako subdodávateľ. Správca dane nespochybnil, že stavebné práce mohli vykonať subdodávateľské spoločnosti, ale bolo potrebné ich jednoznačne identifikovať, označiť a uviesť, aké práce vykonali, v akom rozsahu a na akej stavbe, čo žalobca neurobil, v dôsledku čoho sa dostal do dôkaznej núdze, a to správcu dane oprávnené viedlo k tomu, že mu nepriznal odpočítanie dane z pridanej hodnoty.

12. Správny súd vyjadril názor, že pokiaľ si žalobca uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty pri dodávkach stavebných prác od vyššie označeného dodávateľa v mesiaci október 2014, bol povinný preukázať skutočnú realizáciu dodávok týchto prác uvedenou spoločnosťou. Tieto okolnosti musí preukazovať žalobca, ktorý si uplatnil nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty a musí teda preukázať dôvodnosť tohto uplatnenia a reálnosť dodávok stavebných prác zo strany deklarovaných dodávateľov. V tejto súvislosti uviedol, že žalobcom predložené doklady a správcovi dane vykonané dôkazy nepreukazujú reálnosť dodávok stavebných prác spoločnosťou OBE Capital s. r. o. pre žalobcu a ani subdodávateľom označeným bývalým konateľom dodávateľa - spoločnosťou 57NET s. r. o.

13. Za danej dôkaznej situácie krajský súd uviedol, že bolo nutné prisvedčiť zisteniu správcu dane a žalovaného, že žalobca nepreukázal ním tvrdené obchodné transakcie (dodanie stavebných prác od spoločnosti OBE Capital s. r. o.). S poukazom na výsledky dokazovania vykonaného správcovi dane je i súd toho názoru, že dodávateľovi žalobcu v zmysle predloženej faktúry nemohla vzniknúť daňová povinnosť na dani z pridanej hodnoty z titulu deklarovaného, ale nepreukázaného dodania stavebných prác žalobcovi, a preto nemohlo ani žalobcovi vzniknúť právo na odpočítanie tejto dane.

14. Krajský súd ďalej uviedol, že dôležitou právnou otázkou v tomto konaní bolo i posúdenie miery zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom vyplývajúcim z ust. § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, čo bola základná a podstatná žalobná námietka žalobcu v podanej žalobe. Uskutočnenie zdaniteľných plnení je ekonomickou činnosťou pod kontrolou daňového subjektu a odpočítanie dane z pridanej hodnoty nenastáva ex lege podľa ust. § 49 ods. 1, 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, ale je iba právom platiteľa tejto dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou daňového subjektu, ktorý je platiteľom dane. Daň z pridanej hodnoty je ľahko zneužiteľná, preto každý subjekt pri svojom podnikaní musí byť dostatočne predvídavý a obozretný, aby reálny obsah faktúry mohol preukázať aj inými dôkazmi pred daňovými orgánmi, čo žalobca nesporne nepreukázal. Daňový subjekt si preto musí zaobstarat' dostatok dôkazných prostriedkov preukazujúcich uskutočnenie plnenia deklarovaného predloženými faktúrami, ako aj to, že plnenie poskytli dodávatelia uvedení na faktúrach. V prípade, že takéto dôkazy v daňovom konaní nepredloží, vystavuje sa riziku, že neunesie dôkazné bremeno, čo môže mať za následok neuznanie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Právo na odpočítanie dane sa nevzťahuje na daň, ktorá je splatná len z dôvodu jej uvedenia vo faktúre.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenia ku kasačnej sťažnosti

15. Proti právoplatnému rozsudku krajského súdu podal žalobca v postavení sťažovateľa (ďalej len „sťažovateľ“) dňa 24.10.2019 kasačnú sťažnosť podľa ust. § 440 ods. 1 písm. g/ SSP, v ktorej namietal, že správny súd v Nitre rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci. Podľa sťažovateľa správny súd nesprávne ustálil skutkový stav a následne vec nesprávne právne posúdil. Domáhal sa, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že rozhodnutie Finančného riaditeľstva SR č. 101303328/2018 zo dňa 09.07.2018 v spojení s prvostupňovým rozhodnutím Daňového úradu v Nitre č. 100631849/2018 zo dňa 27.03.2018 zruší a vec vráti Daňovému úradu v Nitre na ďalšie konanie. Súčasne si uplatnil náhradu trov konania.

16. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti uviedol, že podľa jeho právneho názoru každá právnická osoba je zodpovedná len za svoje konanie, a preto nie je možné, aby bol sťažovateľ zodpovedný za konanie svojho dodávateľa. Zároveň odmietol úvahy, že by pristúpil k výberu svojich dodávateľov nezodpovedne a bez ich preverenia.

17. Sťažovateľ nesúhlasil s právnym názorom správneho súdu a s rozsahom naň preneseného dôkazného bremena. Mal za to, že splnil všetky podmienky, aby dôkazné bremeno, ktoré naň nezákonne preniesli daňové orgány neznášal on, ale práve daňové orgány. V tejto súvislosti odkázal na rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/1/2011, sp. zn. 4Sžf/1/2010, a tiež poukázal aj na rozhodnutia Európskeho súdneho dvora č. C-18/13, C-354/03, C-355/003, C-484/03 a C-80/11.

18. Sťažovateľ ďalej vyjadril názor, že zmluvy o dielo nemusia mať písomnú formu, takže absencia písomnej formy zmluvy o dielo nespôsobuje podľa jeho právneho názoru neplatnosť takejto zmluvy, resp. neznamená to, že ak nie je vyhotovená písomná zmluva o dielo, tak takáto zmluva neexistuje. V tejto súvislosti poukázal na výpoveď konateľa spoločnosti OBE Capital s. r. o., ktorý jednoznačne potvrdil, že vystavené faktúry podpísal.

19. Žalovaný sa k podanej kasačnej sťažnosti nevyjadril.

III.

Konanie na kasačnom súde

20. Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti v zmysle § 440 SSP, kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP),

keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk, podľa § 137 ods. 2, 3 SSP.

21. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/193/2018-114 zo dňa 21.08.2019, ktorým tento zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal preskúmania zákonnosti a následne zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 101303328/2018 zo dňa 09.07.2018 v spojení s rozhodnutím správcu dane - Daňového úradu v Nitre č. 100631849/2018 zo dňa 27.03.2018.

22. Z obsahu administratívneho spisu kasačný súd zistil, že správca dane vykonal u daňového subjektu kontrolu DPH za zdaňovacie obdobie október 2014, o výsledku ktorej vyhotovil Protokol č. 104016554/2016 zo dňa 22.09.2016. Protokol o daňovej kontrole bol doručený dňa 21.10.2016.

23. Sťažovateľ za predmetné zdaňovacie obdobie deklaroval odpočítanie dane v celkovej výške 8 519,98 EUR za rôzne služby stavebného charakteru, najmä za zemné a prípravné práce, ako aj nákup elektroinštaláčného materiálu.

24. Išlo o odpočítanie dane od spoločnosti OBE Capital s. r. o., Ul. Fraňa Mojtu 18, Nitra (č. faktúry 2014089 na sumu 15 420,- EUR).

25. Miestnym zisťovaním daňový kontrolóri správcu dane zistili, že na Ul. Fraňa Mojtu 18, v Nitre sa nachádza iba schránka spoločnosti. Konštatovali, že ide o virtuálne sídlo spoločnosti OBE Capital s. r. o., poštu nikto nepreberá a konateľom spoločnosti bol V. Y., F., ktorý bol nekontaktný.

26. Ďalej správca dane zistil, že v rozhodnom zdaňovacom období bol konateľom spoločnosti F. B., H., ktorý bol v rámci administratívneho konania vo veci vypočutý ako svedok. Z jeho výpovede je zrejmé, že spoločnosť OBE Capital s. r. o. nemala žiadnych zamestnancov, všetky stavebné práce boli vykonávané v subdodávkach a boli ďalej vyfakturované jednotlivým odberateľom. Správca dane zistil, že dodávateľmi boli spoločnosti 57Net s. r. o., ďalej spoločnosť Hemisphere Solutions s. r. o., Farská 35, Nitra.

27. Na základe výsledkov zistených vykonanou daňovou kontrolou správcu dane podľa ust. § 68 ods. 5, 6 zákona č. 563/2009 Z. z. vyrubil sťažovateľovi rozdiel dane vo výške 3 570,- EUR za predmetné zdaňovacie obdobie, rozhodnutím č. 104368742/2016 zo dňa 28.11.2016.

28. Proti tomuto rozhodnutiu sa sťažovateľ odvolal, o odvolaní bolo rozhodnuté rozhodnutím Finančného riaditeľstva SR č. j. 224008/2017 zo dňa 09.03.2017 tak, že predmetné prvostupňové rozhodnutie bolo zrušené a vec bola vrátená prvostupňovému orgánu na ďalšie konanie.

29. Správca dane po vykonaní úkonov, ktorými bol zaviazaný odvolacím orgánom následne rozhodol rozhodnutím č. 101928974/2017 zo dňa 11.09.2017. Voči tomuto rozhodnutiu sa sťažovateľ opätovne odvolal. O odvolaní bolo rozhodnuté zrušujúcim rozhodnutím žalovaného správneho orgánu. Následne správca dane po odvolacom konaní rozhodol preskúmaným rozhodnutím zo dňa 27.03.2018, č. 100631849/2018, voči ktorému bolo podané opätovne odvolanie, o ktorom bolo rozhodnuté rozhodnutím žalovaného zo dňa 11.09.2017, č. 101928974/2017. O odvolaní bolo rozhodnuté preskúmaným rozhodnutím žalovaného č. 101303328/2018 zo dňa 09.07.2018, ktorý správny orgán rozhodol tak, že vyššie špecifikované prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu v Nitre potvrdil.

IV.

Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

30. V správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené, alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou

orgánu verejnej správy, alebo iným zásahom orgánu verejnej správy sa môže, za podmienok ustanovených týmto zákonom, domáhať ochrany na správnom súde (§ 2 ods. 1, 2 SSP).

31. Správne súdu 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 (§ 6 ods. 1 SSP).

32. Podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c/ je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

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

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

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

36. 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.

37. Podľa ustanovenia § 71 ods. 1 zákona o DPH na účely tohto zákona

a) faktúrou je každý doklad alebo oznámenie, ktoré je vyhotovené v listinnej forme alebo elektronickej forme podľa tohto zákona alebo zákona platného v inom členskom štáte upravujúceho vyhotovenie faktúry,

b) elektronickej faktúrou je faktúra, ktorá obsahuje údaje podľa § 74 a je vydaná a prijatá v akomkoľvek elektronickej formáte; elektronickej faktúru možno vydať len so súhlasom príjemcu tovaru alebo služby,

c) vierohodnosťou pôvodu faktúry sa rozumie potvrdenie totožnosti dodávateľa tovaru alebo služby alebo osoby, ktorá v mene dodávateľa vyhotovila faktúru,

d) neporušenosťou obsahu faktúry sa rozumie zachovanie obsahu faktúry,

e) elektronickej výmenou údajov sa rozumie prenos údajov elektronickej formou z počítača do počítača s využitím schválenej normy štruktúry odkazu elektronickej výmeny.

38. 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.

39. Podľa § 3 ods. 2 daňového poriadku správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

40. 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.

41. Podľa § 3 ods. 6 daňového poriadku pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon alebo inú skutočnosť rozhodujúcu pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie a ktorých výsledkom je účelové obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, alebo ktorých výsledkom je účelové zníženie daňovej povinnosti, sa pri správe daní neprihliada.

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

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

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

44. 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.

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

46. Účelom daňového konania je zistenie, či daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotno-právnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane, alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

47. Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane vykonáva a vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane.

48. 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 vecí 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.

49. Podľa názoru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vysloveného v rozsudku sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17.02.2015 aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý

dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácii relevantných ustanovení.

50. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, keďže daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávajúcim dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná a akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

51. V tejto súvislosti najvyšší súd poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR č. k. III.ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva právny záver: „...dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2 a § 51 zákona č. 222/2004 Z. z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil, preto je jeho povinnosťou preukázať, že si nárok uplatňuje dôvodne a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený...“.

52. Podobný právny názor vyplýva aj z rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/19/2015 zo dňa 23.02.2017, podľa ktorého „...Najvyšší súd Slovenskej republiky zdôrazňuje, že dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt. Preukázanie dodávok tovaru a služieb len faktúrami nie je podľa súdu postačujúce. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočne reálne plnenie. To, že určitý doklad má náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu...“.

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

54. Podľa názoru kasačného súdu je nutné uvedomiť si postavenie správcu dane v daňovom konaní, ktorý nie je protistranou daňového subjektu, ale je príslušným správnym orgánom, ktorý vedie dokazovanie, dôkazy vykonáva a procesom voľného hodnotenia dôkazov ustalať zistený skutkový stav. Pri tomto postupe musí zachovávať práva daňového subjektu, rešpektovať zásadu spolupráce a ostatné zásady správy daní. Naopak, daňový subjekt je v pozícii účastníka daňového konania, ktorý je povinný preukazovať v zmysle § 24 ods. 1 daňového poriadku a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne

určenie dane a skutočností, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov; b) skutočností, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania; c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť. Touto skutočnosťou je aj realnosť dodania tovaru alebo služby platiteľom, ktorý faktúru ako dodávateľ vystavil. Pokiaľ sťažovateľ tvrdí, že dodanie tovaru bolo realizované konkrétnymi dodávateľmi, zaťažuje ho dôkazné bremeno vo vzťahu k tomuto tvrdeniu; pri jeho neunesení zostáva iba nepreukázaným tvrdením.

55. Kasačný súd uvádza, že odpočítanie dane nenastáva „ex lege“, ale je právom platiteľa dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou preukázania zákonných podmienok na jeho uplatnenie. Zákon o DPH vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnej, ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenia. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že v nej uvedené údaje odrážajú reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nemusí byť dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu (m.m. rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/26/2014).

56. Daňový doklad je z hľadiska nároku na odpočítanie DPH nepochybne dôkazným prostriedkom, ktorý podporuje tvrdenie daňového subjektu, že tento dodávateľ mu naozaj tovar, resp. službu, dodal. Je však použiteľný len vtedy, ak je nepochybné, že v ňom uvedené údaje odrážajú skutočnosť.

57. Pre účely § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH je nevyhnutné kumulatívne spojenie všetkých zákonom definovaných podmienok v ich vzájomnej súvislosti, vrátane preukázania vecného súvisu medzi prijatým zdaniteľným plnením a daňovým dokladom, ktorým platiteľ dane deklaruje prijatie zdaniteľného plnenia. Pre splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na odpočet dane nepostačuje iba predloženie dokladov (faktúr) s predpísaným obsahom. Daňové doklady musia jednoznačne preukazovať prijatie zdaniteľného plnenia, t. j. skutočnosť, že zdaniteľné plnenie bolo prijaté od platiteľa, ktorý fakturoval zdaniteľné plnenie. Pokiaľ nie je preukázané, že by tieto hmotnoprávne podmienky boli splnené, nepostačuje na vznik nároku na odpočet dane len samotná existencia samotného dokladu, hoci by obsahoval všetky formálne náležitosti.

58. Kasačný súd poukazuje aj na nález Ústavného súdu SR č. k. I.ÚS 241/07-44, podľa ktorého, zo zásady skutočného obsahu právneho úkonu rozhodujúceho pre určenie dane vyplýva, že z daňového hľadiska je rozhodujúca reálna existencia plnení, ktoré boli uskutočnené, t. j. vzájomná výmena reálnych plnení, a teda vykonanie dohodnutých prác (resp. dodanie tovaru) a úhrada za toto poskytnuté plnenie. Ide o ekonomickú podstatu daňovej transakcie, ktorú zákon uprednostňuje pred formou a právnym titulom, na základe ktorého bola uskutočnená. Potreba skúmania ekonomického dôvodu daňovej transakcie sa prejavuje ako súčasť zásady posudzovania právneho úkonu podľa jeho obsahu.

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

60. Kasačný súd sa stotožnil s právnym názorom žalovaného a krajského súdu, že v daňovom konaní je povinnosťou daňového subjektu preukázať všetky tvrdené skutočnosti, pričom správca dane tieto dôkazy posudzuje. Správca dane, ktorý získa oprávnené pochybnosti o tom, či bola predmetná služba či tovar dodaná osobou, deklarovanou na predkladaných faktúrach, nie je povinný dokazovať nedodanie

touto osobou, ale daňový subjekt musí vedieť preukázať uskutočnenie zdaniteľného obchodu osobou uvedenou v predkladanej faktúre, pokiaľ si uplatňuje právo na odpočítanie DPH z predkladanej dodávateľskej faktúry. Ak žalobca v tomto smere neunesie dôkazné bremeno, nemôže byť úspešný v uplatnení práva na odpočítanie.

61. Kasačný súd súhlasí so závermi správcu dane, a síce, že v administratívnom konaní nebolo preukázané, že dodanie služieb spoločnosťou OBE Capital s. r. o. sa uskutočnilo tak, ako je to deklarované na faktúrach. Naopak, správca dane preverovaním zistil, že na adrese sídla spoločnosti OBE Capital s. r. o. sa nachádza iba poštová schránka, z ktorej nikto nepreberá poštu a že ku dňu 26.08.2015 sa konateľom tejto spoločnosti stal občan Rumunskej republiky, ktorý je nekontaktný. Rovnako zo svedeckej výpovede predchádzajúceho konateľa spoločnosti je zrejmé, že všetky fakturované práce boli robené vo forme subdodávok, keďže spoločnosť nemala ani zamestnancov, ani kancelárske priestory.

62. V administratívnom konaní bolo preukázané, že služby boli dodané, avšak nebolo preukázané to, čo v skutočnosti tieto služby reálne aj vykonal.

63. Kasačný súd preto súhlasí s právnym názorom správcu dane, že daňový subjekt neunesol vo veci dôkazné bremeno.

64. Kasačný súd poukazuje na to, že na základe vykonaného rozsiahleho dokazovania správca dane zistil skutkový stav správne a v súlade s daňovým poriadkom. Kasačný súd po vyhodnotení súdneho spisu, ktorého súčasťou je aj administratívny spis žalovaného, dospel k rovnakému záveru ako krajský súd, a to, že správne orgány vo svojich rozhodnutiach dôkladne a rozsiahlo popisali zistený skutkový stav, ktorý aj samotný krajský súd uviedol vo svojom rozhodnutí, dôkazy, ktoré nadobudol správca dane v rámci daňovej kontroly a vyrubovacieho konania aj riadne vyhodnotil a vysporiadal sa dôkladne aj so všetkými námietkami sťažovateľa.

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

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

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

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

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

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

od 1. mája 2011).

Poučenie:

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