

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 6Sžfk/16/2018
Identifikačné číslo spisu: 2016200135
Dátum vydania rozhodnutia: 16.10.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Erika Čanádyová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:2016200135.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Eriky Čanádyovej, predsedníčky senátu a členov senátu JUDr. Jozefa Milučkého a JUDr. Moniky Válašikovej, PhD. v právnej veci žalobcu: SANAGRO Senica s.r.o., so sídlom Horné Suroviny 1010, Senica, IČO: 35 922 206, proti žalovanému (sťažovateľ): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 21494074/2015 zo dňa 18.12.2015, v konaní o kasačnej sťažnosti žalovaného proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Trnave č.k. 20S/22/2016-78 zo dňa 11.10.2017, takto

rozhodol:

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

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

Odôvodnenie

I.

Konanie pred krajským súdom

1. Krajský súd v Trnave (ďalej aj „správny súd“ alebo „krajský súd“) rozsudkom č.k. 20S/22/2016-78 zo dňa 11.10.2017 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“) podľa ustanovenia § 191 ods. 1 písm. e/ zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 21494074/2015 zo dňa 18.12.2015, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trnava č. 20889804/2015 zo dňa 25.09.2015, ktorým bol podľa § 68 ods. 5 zák. č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej iba „daňový poriadok“) vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2011 v sume 20 800,- Eur daňovému subjektu DELFIN-REAL, s.r.o., Horné Suroviny 1010, Senica, IČO: 359 222 06.

2. Správny súd z výpisu z obchodného registra Okresného súdu Trnava Oddiel: Sro, Vložka číslo: 17737/T zistil, že obchodné meno žalobcu sa od 22.11.2016 zmenilo z DELFIN-REAL, s.r.o. na SANAGRO Senica s.r.o.

3. Žalobca v napadnutej žalobe namietal, že rozhodnutie správneho orgánu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci, zistenie skutkového stavu, z ktorého vychádza správne rozhodnutie, je v rozpore s obsahom spisov, je nedostačujúce na posúdenie veci, rozhodnutie je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo pre nedostatok dôvodov a v konaní správneho orgánu bola zistená taká vada, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

4. Žalobca v správnej žalobe uviedol že s obchodnou spoločnosťou ASOR spol. s r.o., so sídlom Robotnícka 54/7, Senica, IČO: 35 823 933 (ďalej len „ASOR spol. s r.o.“) uzavrel zmluvu č. 16081/11, na základe ktorej sa obchodný partner zaviazal realizovať predmet zmluvy oproti záväzku žalobcu zaplatiť obchodnému partnerovi za vykonanie predmetu zmluvy dohodnutú odplatu. Predmet zmluvy obchodný partner vykonal riadne a včas, na základe čoho vystavil žalobcovi faktúru č. 30082/11 zo dňa 30.08.2011 na sumu 104 000,- Eur s dátumom splatnosti 30.09.2011 (dodávateľská faktúra č. DF30110014), ktorá suma bola žalobcom v lehote splatnosti uhradená.

5. Z pripojeného administratívneho spisu správny súd zistil, že správca dane vykonal u žalobcu ako daňového subjektu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2011. Kontrolou správca dane zistil, že v daňovom priznaní k DPH si žalobca za kontrolované zdaňovacie obdobie uplatnil právo na odpočítanie DPH 20 % vo výške 20 800,- Eur na základe dodávateľskej faktúry od dodávateľa ASOR spol. s r.o. č. 30082/11, s dátumom zdaniteľného obchodu 30.08.2011, pričom daň zistená po daňovej kontrole sa odlišovala od dane uvedenej v daňovom priznaní.

6. Správny súd preskúmal žalobu v rozsahu žalobných dôvodov, vyhodnotil vykonané dôkazy, preskúmal procesné postupy a dospel k záveru, že rozhodnutie žalovaného ako i rozhodnutie správca dane nie je v súlade s príslušnými právnymi predpismi. Zistený skutkový stav je nedostačujúci pre posúdenie veci.

7. Správny súd sa nestotožnil s argumentáciou žalovaného, že zistený skutkový stav bol postačujúci na posúdenie veci, nakoľko z dokazovania vykonaného v správnom konaní vyplýva rozpor v tvrdeniach svedka, pána L. V., ktorý síce tvrdil, že nemá vedomosť o tom, že by spoločnosť ASOR spol. s r.o. pre žalobcu vykonala predmet zmluvy, avšak na zmluve o dielo, jeho prehlásení a na vystavenej faktúre je jeho podpis, resp. v správnom konaní ani neboli predložené tieto listiny L. V., aby sa vyjadril, či sa na týchto dokumentoch nachádza skutočne jeho podpis. Správny súd v tejto súvislosti považoval za potrebné zdôrazniť, že správny orgán ani žalovaný sa v odôvodnení napadnutých rozhodnutí vôbec nevysporiadali s rozpormi, ktoré vyplývajú z tvrdení svedka pána L. V., a ktoré vyplývajú z predmetných listín. V tejto súvislosti správny súd považuje za potrebné uviesť, že správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov. Znamená to, že k tomuto účelu má správca dane využiť prostriedky, ktorými možno objasniť okolnosti rozhodujúce (nielen pre správne určenie daňovej povinnosti) pre posúdenie toho - ktorého výdavku. Samozrejme, voľba druhu dôkazného prostriedku závisí od otázky, ktorú treba objasniť a nemožno to ponechať iba pod dôkaznú povinnosť daňového subjektu.

8. Správny súd sa stotožnil s právnou argumentáciou žalobcu, že skutočnosť, že spoločnosť ASOR spol. s r.o. v čase daňovej kontroly nekomunikovala, nepodávala daňové priznania, že sa nenachádza na adrese sídla zapísanej v Obchodnom registri SR a že jej konateľ, Milan Konečný, sa na adrese sídla spoločnosti ani na adrese trvalého pobytu nezdržoval, nemôžu byť na ťarchu žalobcu.

9. Správny súd považoval za potrebné uviesť, že sa nestotožnil s právnym názorom žalovaného, že možno mať pochybnosti o dodaní údajne sporného zdaniteľného obchodu spoločnosťou ASOR, spol. s r.o., a to na základe skutočnosti, že na zmluve o dielo nie je uvedený dodatok označujúci prokúru, pretože neuvedenie dodatku označujúceho prokúru, nemá za následok neplatnosť právneho úkonu vykonaného v mene spoločnosti, ak s prihliadnutím na všetky okolnosti je zrejmé, kto a v mene koho právny úkon vykonal.

10. Správca dane nedostatočne zisťoval pobyt konateľa spoločnosti ASOR spol. s r.o. Milana Konečného, keď predvolanie na ústne pojednávanie sa vrátilo s poznámkou pošty „adresát neznámy“. Z obsahu administratívneho spisu ani nevyplýva, či a akým spôsobom správca dane zisťoval, kde sa Milan Konečný zdržuje. Správca dane teda nevykonával zisťovanie pobytu, kde sa v skutočnosti zdržuje, napr. prostredníctvom sociálnej poisťovne, cez evidenciu obyvateľov a podobne.

11. Správny súd sa stotožnil s právnou argumentáciou žalovaného, že v prípade, ak zdaniteľné plnenie nie je uskutočnené dodávateľom uvedeným na faktúre, potom len formálna existencia faktúry, ako aj preukazovanie zaplatenia súm uvedených na faktúrach, nie sú predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH. Podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ a v § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2003 o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“) sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nespĺnenie nie je možné odpustiť, práve naopak, zákonodarca požaduje pre ľahkú zneužívateľnosť, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre.

12. Správny súd sa stotožnil s názorom žalovaného, že v konaní nebolo preukázané, že zmluvu o dielo realizovala spoločnosť označená na faktúre, avšak vzhľadom na vyššie uvedené bolo potrebné doplniť dokazovanie správcou dane, a to vo vzťahu k odstráneniu rozporov označených v bode 32. rozsudku krajského súdu, za účelom zistenia, kto reálne vykonal dielo podľa predmetnej zmluvy o dielo.

13. Správny súd na základe vyššie uvedeného skonštatoval, že bol preukázaný dôvod na zrušenie napadnutého rozhodnutia a rozhodnutia správcu dane založené na porušení práv daňového subjektu v súvislosti s nedostatočným zistením skutkového stavu veci.

14. Za danej situácie mal správny súd za to, že v novom konaní bude doplnené dokazovanie za účelom riadneho zistenia skutkového stavu veci v naznačenom smere a po doplnení dokazovania bude vo veci znovu rozhodnuté s tým, že rozhodnutie bude náležite odôvodnené v zmysle ust. § 63 ods. 5 daňového poriadku, správny orgán sa riadne vysporiada a náležite odôvodní, akými úvahami bol vedený pri hodnotení dôkazov. Pri ďalšom postupe daňových orgánov je samozrejme nevyhnutné dôsledne dodržiavať procesné práva daňového subjektu v nadväznosti na základné ústavnoprávne princípy.

15. Správny súd v predmetnej veci vychádzal z rozhodnutia tamojšieho súdu, ktorá bola prejednávaná v konaní vedenom pod sp.zn. 14S/14/2016, keď dôvody, pre ktoré boli rozhodnutia správnych orgánov zrušené, platia aj pre toto konanie, pretože tak žalobné dôvody ako aj argumentácia žalobcu je rovnaká, sporný zdaniteľný obchod mal byť dodaný obchodnou spoločnosťou ASOR, spol. s r.o. na základe rovnakej zmluvy o dielo č. 16081/11 a rozdiel bol iba v tom, že daňová kontrola vykonaná správcou dane sa týkala iného zdaňovacieho obdobia - september 2011.

16. Správny súd rozhodol o trovách konania podľa § 167 SSP tak, že žalobcovi priznal náhradu trov konania v celom rozsahu.

II.

Kasačná sťažnosť

17. Proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. 20S/22/2016-78 zo dňa 11.10.2017 podal žalovaný (ďalej aj „sťažovateľ“) kasačnú sťažnosť podľa § 438 a nasl. zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“). Predmetný rozsudok považuje žalovaný za nesprávny z dôvodu, že v zmysle § 440 os. 1 písm. g/ SSP súd prvého stupňa rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci a zároveň sa v zmysle písm. h/ citovaného ustanovenia odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu.

18. Žalovaný v kasačnej sťažnosti uviedol, že sa nestotožňuje s konštatovaním krajského súdu, konštatujúceho v bode 32 a 37 napadnutého rozsudku nestotožnenie sa s argumentáciou žalovaného, že zistený skutkový stav bol postačujúci na posúdenie veci. Žalovaný s uvedeným nesúhlasí, pretože správca dane vo veci preverenia dodania sporného zdaniteľného obchodu spoločnosťou ASOR, spol. s r.o. vykonal rozsiahle a vyčerpávajúce dokazovanie obvyklým postupom.

19. Podľa sťažovateľa projektová dokumentácia a objednávky, ktoré mali byť neoddeliteľnou súčasťou zmluvy o dielo a z ktorých mal byť zrejmý rozsah stavebných prác, montážnych prác, dodávok stavebných materiálov a zariadení podľa bodu 2.3.1. zmluvy o dielo, k predmetnej zmluve o dielo predložené neboli. Podľa čl. IX. Bod 9.2 zhotoviteľ je povinný ku dňu začatia preberacieho konania predložiť všetky doklady o vykonaných odborných prehlídkach, skúškach, atesty, certifikáty, projektovú dokumentáciu skutočného vyhotovenia, ktoré rovnako k preberaciemu protokolu neboli predložené. Podľa čl. IX bod 9.3 zmluvy o dielo zhotoviteľ je povinný ku dňu preberacieho konania predložiť doklady o odovzdaní stavebných a demolačných odpadov osobám oprávneným nakladať s odpadmi podľa zákona NR SR č. 223/2001 Z.z. o odpadoch v znení neskorších predpisov, ktoré podľa sťažovateľa k preberaciemu protokolu žalobca nepredložil. Podľa sťažovateľa, z dôkazov získaných správcom dane počas kontroly a vyrubovacieho konania vyplýva, že dodanie sporného zdaniteľného obchodu spoločnosťou ASOR, spol. s r.o. sa nepreukázalo.

20. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti ďalej uviedol, že sporná je aj osoba, ktorá mala za zhotoviteľa odovzdávať sporný zdaniteľný obchod, keďže podľa C.. L. Z., výkonného riaditeľa žalobcu, touto osobou mal byť E. M., vtedajší konateľ spoločnosti ASOR, spol. s r.o. Svedok L. V. vo svojom prehlásení však tvrdil, že on odovzdal sporný zdaniteľný obchod riaditeľovi žalobcu, L. Z.. Ani prehlásenie L. V., predložené správcovi dane dňa 30.12.2013, potom čo v zápisniciach o ústnom pojednávaní spísaných u správcu dane zo dňa 28.11.2012 a 05.09.2013 uviedol, že nevedel o vykonaní sporného zdaniteľného obchodu spoločnosťou ASOR, spol. s r.o., keď nevedel uviesť ani dodávateľov či odberateľov spoločnosti ASOR, spol. s r.o., nemožno považovať za vierohodný dôkaz. Podľa názoru sťažovateľa je jeho vypovedacia hodnota nedostatočná, v súvislosti s preukázaním dodania sporného zdaniteľného obchodu spoločnosťou ASOR spol. s r.o. To, že podpis na prehlásení bol overený mestským úradom, nie je dôkazom pravdivosti skutočností uvádzaných v tejto listine, pretože mestský úrad osvedčil iba pravosť podpisu, nie však pravdivosť obsahu prehlásenia. Avšak, ani predmetné prehlásenie neobsahovalo informáciu o tom, kto mal sporný zdaniteľný obchod fyzicky vykonať. Navyše, prehlásenie L. V., zaslané ako príloha písomného vyjadrenia žalobcu k zisteniam uvedeným v protokole zo dňa 30.12.2013, predstavuje jednostranný úkon, ktorý nemôže nahrádzať dôkaz, pretože to zákon o správe daní v spojení s čl. 2 ods. 2 Ústavy SR nedovoľuje.

21. Sťažovateľ má za to, že keďže vykonaným dokazovaním vznikli správcovi dane pochybnosti o dodaní sporného zdaniteľného obchodu spoločnosťou ASOR, spol. s r. o. bolo na žalobcovi tieto pochybnosti odstrániť. Z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia ako i z uvedeného je zrejmé, že neúplná zmluva, bez jej neoddeliteľných súčastí - projektovej dokumentácie, objednávok (t.j. nie ako uviedol správny súd v bode 34. napadnutého rozsudku) a rovnako preberací protokol bez absentujúcich dokladov, tieto pochybnosti neodstránili.

22. Z uvedených skutočností podľa sťažovateľa vyplýva, že predovšetkým samotný žalobca si mal zabezpečiť dostatok dôkazov, aby uniesol dôkazné bremeno, pričom sťažovateľ považuje za nesprávne, že mu súd napadnutým rozsudkom ukladá povinnosť v ďalšom konaní preverovať - zisťovať dôkazy o spornom obchode.

23. Sťažovateľ zároveň poukazuje, že za riadne zistený skutkový stav nemožno považovať len situáciu, keď správny orgán nespochybniteľným spôsobom stanoví, akým spôsobom tvrdená obchodná transakcia prebehla, pretože to nie je účelom daňového konania. Skutkový stav má byť zistený tak, aby bolo možné správne určiť daňovú povinnosť. Za zistený skutkový stav možno považovať aj to, že daňový orgán príde k záveru, že daňový subjekt nepredložil dostatok dôkazov preukazujúcich jeho

tvrdenia, keďže na daňovom subjekte (žalobcovi) leží dôkazné bremeno. Postačuje teda, že správny orgán zistí, že sa skutok nestal tak, ako tvrdí daňový subjekt (žalobca), avšak nie je potrebné zisťovať, ako sa stal v skutočnosti. Na vyššie uvedenom podklade línie dokazovania (zisťovania skutkového stavu) a tiež citovaných rozsudkov Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, ktoré sťažovateľ v kasačnej sťažnosti uviedol, má za to, že tu došlo v napadnutom rozsudku Krajského súdu v Trnave k odklonu od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu (§ 440 ods. 1 písm. h/ SSP).

24. Sťažovateľ zároveň v kasačnej sťažnosti poukázal na fakt, že E. M. tvrdil, že práce boli vykonané subdodávateľsky, avšak na žiadneho subdodávateľa si nespomínal, napriek tomu, že sám zháňal a zabezpečoval subdodávateľov. Za daného stavu je požiadavka súdu v danom smere (odstránenie rozporov v tvrdení L. V.) nedôvodná. Podľa sťažovateľa je zrejmé, že aj v prípade ak by žalovaný skutočne zistil, kto reálne sporné zdaniteľné obchody dodal, nemohol by si žalobca uplatniť odpočet DPH, pretože v takomto prípade by nemal od tohto dodávateľa vystavenú faktúru (podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH. Skonštatoval, že právo na odpočítavanie DPH podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní DPH podľa § 49 ods. 2 písm. a/ má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

25. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti nesúhlasí ani s názorom krajského súdu o nedostatočnom zisťovaní pobytu Milana Konečného, súčasného konateľa spoločnosti ASOR, spol. s r.o. Správnosť jemu doručovaných zásielok na adresu V. F. L. XX, potvrdili i údaje poskytnuté Registrom obyvateľov SR ako i informácie poskytnuté Sociálnou poisťovňou.

26. Podľa sťažovateľa, správny súd vec nesprávne právne posúdil (§ 440 ods. 1 písm. g/ SSP), keď mu uložil doplniť konanie v rozsahu uvedenom v bode 32, 35, a 37 napadaného rozsudku. Tiež nesúhlasí s konštatovaním krajského súdu uvedenom v bode 31 a 37, že zistený skutkový stav je nedostačujúci pre posúdenie veci a že bol preukázaný dôvod na zrušenie napadnutého rozhodnutia a rozhodnutia správcu dane.

27. Vzhľadom na uvedené, sťažovateľ navrhol aby Najvyšší súd Slovenskej republiky podľa § 462 ods. 1 SSP zrušil napadnutý rozsudok a vec vrátil správne súdu na ďalšie konanie.

III.

Vyjadrenie ku kasačnej sťažnosti

28. Ku kasačnej sťažnosti sa vyjadril žalobca. Uviedol, že žalovaný neuvádza žiadne nové skutkové okolnosti, oproti tým skutočnostiam, ktoré už žalovaný uviedol v jeho vyjadrení k žalobe. Z tohto dôvodu si dovoľil žalobca kasačný súd odkázať na písomné vyhotovenie žalobcom podanej žaloby, ktorá obsahuje podrobné vyjadrenie žalobcu k údajným namietaným tvrdeniam žalovaného, čím sú tvrdenia žalovaného vyvrátené.

29. Podľa žalobcu na nové dôkazy, predložené žalovaným na pojednávaní nemožno prihliadnuť, pretože sa netýkali dokazovania vykonaného žalovaným v tejto veci.

30. Otázkou pre správne právne posúdenie veci zostáva, do akého rozsahu je žalobca povinný preukazovať skutočnosť, že zdaniteľný obchod bol dodaný jeho zmluvným partnerom alebo treťou osobou, ktorú zmluvný partner dodaním diela poveril. Žalobca ako daňový subjekt vyčerpал vlastné dôkazné bremeno v správnom konaní. Dôkazné bremeno daňového subjektu nie je absolútne. Na preukázanie opaku, v dôsledku skutočností, ktoré nastali u dodávateľa alebo jeho subdodávateľov znáša dôkazné bremeno i prípadnú dôkaznú núdzu, správca dane. Je nevyhnutné rozlišovať okruh dôkazov, ktoré má povinnosť daňový subjekt štandardne archivovať a v prípade potreby predložiť správne orgánu, a ktorými má preukazovať svoje tvrdenia. Nedostatky u dodávateľa alebo jeho subdodávateľov zistené správnym orgánom nemožno pričítať žalobcovi, ak tento za tieto nemôže niesť zodpovednosť a vykladať ich na ťarchu žalobcu. Rovnako tak po žalobcovi nemôže správny orgán požadovať predloženie dôkazov o skutočnostiach, ktoré sa žalobcu netýkajú a nastali u cudzieho subjektu. Správny orgán zároveň nemôže vykladať dôkazy výlučne v neprospech žalobcu. Správny orgán má povinnosť

vysporiadať sa s protichodnými dôkazmi zrozumiteľne a dostatočne a uvedené uviesť v odôvodnení rozhodnutia, čo neurobil.

31. Na základe vyššie uvedených skutočností žalobca navrhol Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky, aby kasačnú sťažnosť žalovaného zamietol.

IV.

Právne predpisy, právne názory kasačného súdu

32. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 11 písm. g/ 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), boli splnené podmienky (§ 449 SSP) a kasačná sťažnosť má predpísané náležitosti (§ 445 ods. 1 SSP a § 57 SSP), preskúmal napadnuté rozhodnutie krajského súdu z dôvodov a v rozsahu uvedenom v kasačnej sťažnosti podľa § 440 SSP, § 441 SSP a § 453 SSP a postupom podľa § 455 SSP bez nariadenia pojednávania, keď deň verejného vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli súdu a na webovom sídle kasačného súdu (www.nsud.sk) podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP a po neverejnej porade senátu (§ 137 ods. 1 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP) dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

33. Zákonodarca v právnej norme § 3 ods. 1 daňového poriadku ustanovuje základné zásady daňového konania tak, že v daňovom konaní 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. 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 (§ 3 ods. 2 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 (§ 3 ods. 3 daňového poriadku). Pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre vyrubenie alebo vybratie dane (§ 3 ods. 6 daňového poriadku). Daňové subjekty majú pri správe daní rovnaké práva a povinnosti (§ 3 ods. 7 daňového poriadku). Právom aj povinnosťou daňových subjektov a iných osôb podľa § 4 ods. 2 písm. d/ daňového poriadku pri správe daní je úzko spolupracovať so správcom dane (§ 3 ods. 8 daňového poriadku).

34. V zmysle § 24 ods. 1, až 5 daňového poriadku, daňový subjekt preukazuje 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, skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania, vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť. 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. Správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti. Ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a ktoré nie sú 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.

35. Z konštantnej judikatúry Najvyššieho súdu Slovenskej republiky k problematike daní plynie, že správa daní 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. Správca dane je oprávnený a zároveň aj povinný, s využitím inštitútu daňovej kontroly a iných procesných postupov, samozrejme, za zachovania procesných práv daňových subjektov, zisťovať a preverovať základ dane alebo iné skutočnosti pre správne určenie dane alebo nároku na odpočítanie DPH (porovnaj napr. rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 8Sžf/75/2014).

36. 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).

37. Kasačný súd zdôrazňuje, že podľa ustálenej súdnej judikatúry (najmä nález Ústavného súdu Slovenskej republiky č.k. II ÚS 127/07-21, alebo rozhodnutí Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 6Sžo 84/2007, sp.zn. 6Sžo/98/2008, sp.zn. 1Sžo/33/2008, sp.zn. 2Sžo/5/2009 či sp.zn. 8Sžo/547/2009) nie je úlohou súdu pri výkone správneho súdnictva nahrádzať činnosť správnych orgánov, ale len preskúmať zákonosť ich postupov a rozhodnutí, teda to, či oprávnené a príslušné správne orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených žalobou rešpektovali príslušné hmotnoprávne a procesnoprávne predpisy.

38. Zásadne teda nie je úlohou správneho (krajského) súdu, tobôž nie súdu kasačného, aby zisťoval alebo ustaľoval skutkový stav či nanovo vyhodnocoval dôkazy vykonané v daňovom konaní. Jeho úlohou, naopak, je posúdiť okrem iného to, či správca dane, resp. žalovaný postupovali pri zisťovaní skutkového stavu zákonným spôsobom, nasledovali pritom pravidlá logického uvažovania a či riadne popísali svoje hodnotiace úvahy. Práve pri tomto prieskume do popredia často vystupuje, a tak je tomu i v tomto prípade, právna otázka dôkazného bremena, teda ktoré tvrdenia či domnienky je povinný preukazovať daňový subjekt, a čo naopak už dokazovať nemusí - v takom prípade dôkaz o opaku zaťažuje správcu dane.

39. Kasačný súd ďalej poukazuje na osobitné postavenie správcu dane, ktorý nie je v daňovom konaní protistranou daňového subjektu, ale je príslušným správnym orgánom, ktorý vedie dokazovanie, dôkazy vykonáva a procesom voľného hodnotenia dôkazov ustaluje 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 (správneho) konania, ktorý je povinný preukazovať v zmysle § 24 ods. 1 daňového poriadku 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 správcou dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania; c/ vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť. V zmysle § 19 ods. 2 a § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH je takou skutočnosťou aj dodanie tovaru alebo služby platiteľom, ktorý faktúru ako dodávateľ vystavil.

40. Kasačný súd sa stotožňuje s názorom správneho súdu, že rozhodnutie žalovaného bolo vydané na základe nedostatočne zisteného skutkového stavu (bod 32., 37. rozsudku správneho súdu).

41. Kasačný súd dáva do pozornosti žalovanému, že výpoveď svedka L. V. pred Daňovým úradom Trnava, pobočka Senica dňa 05.09.2013 bola vykonaná za prítomnosti zástupcu žalobcu. Svedok V. v zápisnici o ústnom pojednávaní uviedol, že na stavbe v Horných Surovinách sa ničो robilo, ale on osobne tieto práce nevykonával a nevie o tom, že by ich robila spoločnosť ASOR, spol. s r.o. Potvrdil, že má vedomosť iba o tom, že sa robili na tejto stavbe základy pre halu. Bližšie skutočnosti ohľadne

týchto prác svedok nevedel uviesť. V zápisnici o výsluchu svedka dňa 23.01.2013 pred Okresným riaditeľstvom PZ Senica ČVS: ORP-374/OEK-SE-2012 uviedol, že s E. M. robil v roku 2011 základy na halu na poľnohospodárske stroje a aj konštrukciu k tomu, keď táto stavba bola v objekte spol. EUROAGRO, a.s. na Horných Surovinách v blízkosti administratívnej budovy. Súčasne potvrdil, že podpisoval M. rôzne faktúry, listiny, ale nevie tieto listiny bližšie špecifikovať. V písomnom prehlásení zo dňa 25.11.2013 V. vyhlásil, že práce na základe zmluvy č. 16081/11 boli zahájené ihneď po podpise zmluvy 15.08.2011 a po vykonaní prác dielo odovzdával L.O. Z., čo korešponduje s tvrdením svedka Z. v zápisnici o ústnom pojednávaní Daňového úradu Trnava, pobočka Senica zo dňa 02.10.2014. Svedok E. M. v zápisnici pred Daňovým úradom Trnava, pobočka Senica dňa 12.11.2014 uviedol, že práce sa realizovali subdodávateľsky, ktoré zabezpečil on aj L. V..

42. Aj podľa kasačného súdu bude v ďalšom konaní povinnosťou správnych orgánov odstrániť rozpory v tvrdeniach L. V. a E. M., opätovne vykonať výsluch L. V., ktorý sa vyjadrí k otázkam uzavretia obchodnej zmluvy č. 16081/11, k preberaciemu protokolu zo dňa 29.09.2011, či uvedené listiny podpísal a vyjadrí sa ku skutkovým tvrdeniam, týkajúcich sa vykonaných prác, fakturovaných faktúrou č. 30082/11 zo dňa 30.08.2011. Súčasne odstráni rozpory v tvrdeniach, ktoré uviedol ako svedok v zápisniciach o ústnom pojednávaní pred príslušným daňovým orgánom v konfrontácii s vyjadreniami uvádzanými v prehlásení z 25.11.2013, ktoré urobil písomne. Správny orgán prípadne vykoná opätovný výsluch M. a podľa výsledkov vykonaného dokazovania zväži prípadné vykonanie konfrontácie M. a V..

43. Kasačný súd zdôrazňuje, že pokiaľ správny orgán bude vykonávať výsluch svedkov, bude potrebné, aby zachoval práva žalobcu ako účastníka správneho konania, a aby žalobca v dostatočnom časovom predstihu bol upovedomený o výsluchu svedkov. Kasačný súd zdôrazňuje, že podľa výsledkov doplneného vykonaného dokazovania následne správny orgán vyhodnotí potrebu výsluchu svedka M. a vykoná všetky procesné opatrenia, aby účasť tohto svedka a jeho výsluch zabezpečil.

44. Neušlo pozornosti kasačného súdu, že medzi totožnými účastníkmi Najvyšší súd Slovenskej republiky rozhodoval pod sp.zn. 1Sžfk/52/2017 dňa 19.11.2018 v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trnave zo dňa 1. decembra 2016, č.k. 14S/15/2016-60, ktorým rozhodol o zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1470704/2015 z 25.09.2015 týkajúceho sa daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie jún 2012, avšak v uvedenej veci bolo rozhodnuté na základe iných skutkových okolností ako v prejednávanej veci.

45. Kasačný súd dospel k záveru, že kasačná sťažnosť žalovaného proti napadnutému rozsudku správneho súdu nie je dôvodná, preto kasačnú sťažnosť žalovaného podľa § 461 SSP zamietol.

46. O náhrade trov kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s § 167 ods. 1 SSP a contrario tak, že žalobcovi, hoci mal v kasačnom konaní úspech, trovy nepriznal, nakoľko zo súdneho spisu nevyplnilo, že by žalobcovi nejaké trovy vznikli. Napriek tomu, že ku kasačnej sťažnosti sa vyjadril žalobca prostredníctvom Mgr. Milana Trylča, PhD, právneho zástupcu, ktorý ho zastupoval v konaní pred krajským súdom, súdu nebolo zo strany žalobcu ani menovaného právneho zástupcu preukázané, že žalobca ho splnomocnil aj na konanie pred kasačným súdom, hoci ho kasačný súd na predloženie plnomocenstva na zastupovanie vyzval dňa 11.04.2019.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.