

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 6Sžfk/14/2020
Identifikačné číslo súdneho spisu: 2018200024
Dátum vydania rozhodnutia: 23. 02. 2022
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Katarína Benczová
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:2018200024.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a členov senátu Prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha PhD., a JUDr. Zuzany Šabovej, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): Jozef Ryšavý, miesto podnikania Prietrž 376, IČO: 33 037 931, zast.: JUDr. Ľubomír Vanek, advokát, so sídlom Potočná 169/85, Skalica, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102263765/2017 zo dňa 27. októbra 2017, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/10/2018-85 zo dňa 06. februára 2019, takto

rozhodol:

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť **z a m i e t a**.
- II. Účastníkom nárok na náhradu trov kasačného konania **n e p r i z n á v a**.

o d ô v o d n e n i e :

O d ô v o d n e n i e

- I.
Pribeh administratívneho a súdneho konania

1. Krajský súd v Trnave (ďalej len „správny súd“) napadnutým rozsudkom č. k. 20S/10/2018-85 zo dňa 06. februára 2019 podľa § 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102263765/2017 zo dňa 27. októbra 2017, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie vydané v prvom stupni Daňovým úradom Trnava (ďalej len „správca dane“) č. 101104649/2017 zo dňa 29. mája 2017, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (ďalej len „daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie november 2013 v sume 1.656,67 Eur.

2. Správca dane neuznal žalobcom uplatnené odpočítania dane z dodávateľských faktúr vystavených spoločnosťou EVVAS, spol s r.o., (spoločnosť dňa 18. júla 2014 zanikla bez likvidácie a jej právnym nástupcom je spoločnosť SLOVRESPO, s.r.o.) za výkon výkopových a kanalizačných prác, a to z dôvodu nesplnenia hmotnoprávných podmienok pre odpočítanie dane podľa § 49 - § 51 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“).

3. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí poukázal na skutkové zistenia správcu dane, ktorý preveroval pravdivosť predložených faktúr dodávateľa, pričom zistil, že spoločnosť SLOVRESPO s.r.o. je nekontaktná, podľa zistenia realizovaného dožiadaným správcom dane nemá reálne sídlo, ktoré má

zapísané v obchodnom registri a jej konateľ Miroslav Štefánik sa vyjadril tak, že spoločnosť nepozná, jej doklady nedisponuje, svoj občiansky preukaz za odplatu poskytol neznámym mužom na ofotenie. Výsluch vtedajšieho konateľa spoločnosti EVVAS, spol. s r.o. sa správcovi dane nepodarilo zabezpečiť opakovanými predvolaniami ani predvedením. Vo vyrubovacom konaní správca dane vypočul aj daňovým subjektom navrhnutých svedkov p. I. a p. I., ktorí boli zamestnancami daňového subjektu v kontrolovanom zdaňovacom období, ani jeden však nevedel uviesť názvy spoločností, ktoré pre daňový subjekt pod ich vedením ako stavbyvedúcich vykonávali práce, a to napriek skutočnosti, že v predložených čestných vyhláseniach názvy týchto spoločností uvádzajú. Z ich odpovedí vyplynulo, že pomocné výkopové práce vykonávali väčšinou Rómovia.

4. Správny súd v odôvodnení napadnutého rozsudku uviedol, že v danom prípade vo veci konajúce a rozhodujúce správne orgány vykonali dokazovanie v dostatočnom rozsahu, vykonané dôkazy vyhodnotili vecne správne a v súlade s ich logickým významom, v konaní sa nedopustili procesných pochybení, ktorých následkom by mohli byť vydané nezákonné rozhodnutia. Správne orgány vo svojich rozhodnutiach zrozumiteľne vysvetlili dôvody prijatých záverov a vysporiadali sa s celým rozsahom argumentácie žalobcu.

5. Ďalej uviedol, že žalobca nenamietal nevykonanie žiadneho dôkazu s predpokladaným významom pre rozhodnutie, či už ním navrhovaného alebo prichádzajúceho do úvahy na vykonanie z podnetu správneho orgánu (vzhľadom na spochybnenie osoby dodávateľa, nie samotnej realizácie dodávky, takýmto dôkazom zjavne nemôže byť obhliadka miesta výkonu zemných prác), pričom je nepochybné, že správca dane za účelom zabezpečenia výsluchu konateľa tvrdenej dodávateľskej spoločnosti EVVAS, spol. s r.o. vykonal všetky úkony dostupné mu podľa procesných predpisov a že jeho výsluch nebol vykonaný z objektívnych dôvod nemajúcich pôvod v postupe správneho orgánu vo veci. Výsledky dokazovania nemožno považovať za preukazujúce realizáciu dodávky žalobcom deklarovaným spôsobom, ktorý bol zisteniami správcu dane spochybnený do takej miery, že odôvodňuje záver o nenaplnení zákonných podmienok úspešného uplatnenia odpočítania DPH.

6. Podľa správneho súdu zneužiteľnosť a zneužívanie systému DPH odôvodňuje zvýšenie požiadaviek nielen na prácu daňových orgánov, ale aj na daňové subjekty uplatňujúce si daňové nároky v súvislosti s ich povinnosťou preukazovať nárok nielen v rovine existencie okolností umožňujúcich záver o tom, že sa deklarované obchody mohli deklarovaným spôsobom uskutočniť, ale že sa bez pochybností deklarovaným spôsobom aj uskutočnili. V danom prípade pritom dôvodné pochybnosti daňových orgánov majúce zásadný charakter z hľadiska posudzovania reálnosti plnenia obchodnej spoločnosti EVVAS spol. s r.o. vyplývajú ako z nedostatku dokladov a potvrdenia realizácie dodávok touto spoločnosťou, tak aj z nedostatkov samotnej fakturácie nezodpovedajúcej požiadavkám podľa § 74 ods.1 písm. f) a písm. g) zákona o DPH z hľadiska určenia rozsahu a druhu dodanej služby a jej jednotkovej ceny.

7. Správny súd zastával názor, že okrem predložených faktúr by nárok žalobcu, v rozpore s jeho tvrdením o predložení ďalších listinných dôkazov, mala preukazovať iba fotodokumentácia, ktorej obsah s predmetom fakturácie nemožno stotožniť z hľadiska doby výkonu na fotodokumentácii zachytených prác, miesta ich výkonu, použitých stavebných strojov ani pracovníkov. V rozpore s názorom žalobcu vykonanie fakturovaného plnenia deklarovaným dodávateľom nepotvrdzujú nekonkrétne výpovede svedkov I. a I., stavbyvedúcich, ktorí nevedeli označiť žiadnu spoločnosť vykonávajúcu práce na stavbách a uvádzali iba pomocné výkopové a stavebné práce pracovníkov, na ktoré zabezpečil na ich požiadanie žalobca. Tieto výpovede v žiadnom ohľade nepotvrdzujú tvrdenia žalobcu o dodávateľovi fakturovaných prác a neboli správcom dane, resp. žalovaným spochybňované, ich obsah naopak spochybňuje hodnovernosť predložených písomných čestných prehlásení menovaných svedkov, podľa obsahu ktorých ako stavbyvedúci spolupracovali u žalobcu (okrem iných) so spoločnosťou SLOVRESPO s.r.o., hoci obchodný vzťah s touto spoločnosťou netvrdil ani žalobca a táto spoločnosť sa právnym nástupcom tvrdeného dodávateľa stala až v júli 2014.

8. Podľa názoru správneho súdu závery prijaté správcom dane vychádzajúce z týchto zistení nie sú výsledkom účelového vyhodnotenia dôkazov, ale ich objektívneho a rozumného posúdenia vo vzájomných súvislostiach. Zo strany daňových orgánov nejde o nezákonné prenášanie dôkazného bremena na žalobcu vo vzťahu k okolnostiam týkajúcim sa tretích subjektov, ktoré nemal možnosť ovplyvniť, ale o zotrvanie na legitímnej požiadavke preukázania skutočností majúcich vplyv na správne

určenie dane v zmysle § 24 ods. 1 daňového poriadku daňovým subjektom, ktorý si odpočítanie dane uplatnil a ktorý pri primeranej obozretnosti mal priestor na zabezpečenie dôkazov súvisiacich s realizáciou deklarovaných obchodov.

9. Ďalej správny súd vo vzťahu k namietaným procesným pochybeniam správcu dane okrem iného uviedol, že žalobca nekonkretizoval, k akým skutočnostiam nemal možnosť sa v priebehu daňového konania vyjadriť. Takáto skutočnosť z obsahu spisu nevyplýva, vrátane postupu, ktorým bol podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku vyzvaný k vysvetleniu nejasností týkajúcich sa faktúry vystavenej spoločnosťou EVVAS spol. s r.o. a ktorému žalobca vytýkal nedostatok vysvetlenia, ktoré konkrétne pochybnosti a zistené skutočnosti správcu dane viedli k záveru, že predložené doklady nepreukazujú správnosť a pravdivosť údajov v nich uvedených. V tejto súvislosti mal správny súd za to, že oznámenie pochybnosti o správnosti a pravdivosti údajov v identifikovateľnom účtovnom doklade, ktorý daňový subjekt predložil, tak, ako to správca dane vykonal výzvou zo dňa 29. mája 2015, zodpovedá požiadavke ustanovenia zákona a ochrany práv kontrolovaného daňového subjektu. Úlohou správcu dane v tomto štádiu konania nebolo oznamovať daňovému subjektu, akými úvahami sa riadi pri vyhodnocovaní predkladaných dôkazov, ale informovať ho o pretrvávajúcich pochybnostiach a umožniť mu tak k správnosti a pravdivosti údajov v doklade sa vyjadriť a prípadne navrhnúť alebo predložiť súvisiace dôkazy, ktoré doposiaľ nenavrhol a nepredložil.

10. Podľa zistenia správneho súdu správca dane i žalovaný postupovali vo veci pri dodržaní všetkých základných zásad daňového konania, preskúmali uskutočnenie zdaniteľného plnenia nielen z formálnej, ale aj z materiálnej stránky, a pokiaľ dospeli v tomto smere k negatívnym zisteniam, ozrejmým v obsahu rozhodnutí, ich závery sú výsledkom zákonného postupu a logického uvažovania a neposkytujú dôvod pre zrušenie napadnutého rozhodnutia.

11. O trovách konania rozhodol správny súd tak, že úspešnému žalovanému náhradu trov konania nepriznal, nakoľko mu žiadne trovy nevznikli.

II.

Argumentácia účastníkov v kasačnom konaní

12. Žalobca podal riadne a včas proti rozsudku správneho súdu kasačnú sťažnosť, ktorou sa domáhal, aby kasačný súd rozsudok správneho súdu zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného zruší a vec mu vráti na ďalšie konanie. Alternatívne, aby kasačný súd rozsudok správneho súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

13. Rozhodnutie správneho súdu považoval za nesprávne a nepreskúmateľné, nakoľko správny súd podľa žalobcu iba prebral argumentáciu žalovaného. Dôvodil, že žalovaný nespochybnil materiálnu existenciu dodaných prác a zo strany žalobcu boli splnené všetky zákonom stanovené podmienky odpočítania dane v zmysle § 49 a § 51 zákona o DPH. Závery žalovaného považoval za účelové bez podložených relevantných dôkazov. Zdôraznil, že dokazovanie vedie správcu dane a je jeho povinnosťou zisťovať skutočnosti čo najúplnejšie. Povinnosťou žalobcu bolo predložiť faktúry v zmysle § 71 zákona o DPH a splniť podmienky podľa § 49 a § 51 uvedeného zákona. Pokiaľ žalovaný konštatoval, že žalobca nepreukázal svoje tvrdenia, mal preukázať pochybnosti dostatočným a nevyvrátiteľným spôsobom na základe prísnej logickej úvahy, ktorá vyplýva zo starostlivého uvažovania dôkazov, ktoré má k dispozícii. Žalobca mal za to, že si splnil svoju povinnosť tvrdiť, ako aj dôkaznú povinnosť, keď predložil správcovi dane všetky zákonom požadované náležitosti potrebné pre odpočítanie dane. Žalovaný podľa žalobcu nepreukázal existenciu dôvodných pochybností, a preto jeho tvrdenie o tom, že žalobca neuniesol dôkazné bremeno, neobstoí.

14. S poukazom na § 3 ods. 1 a 2 daňového poriadku žalobca ďalej uviedol, že postupom správcu dane mu bolo odopreté jeho základné právo garantované nielen daňovým poriadkom, ale aj čl. 47 ods. 3 Ústavy Slovenskej republiky. Rovnako žalobca poukázal na povinnosť správcu dane v zmysle § 24 ods. 2 daňového poriadku zistiť skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní čo najúplnejšie, pričom následná hodnotiacia činnosť správcu dane musí rešpektovať pravidlá logického myslenia a nesmie byť založená len na svojvôli správcu dane. Z tohto dôvodu a na základe skutočností obsiahnutých v protokole mal žalobca za to, že tvrdenia správcu dane o nesprávnom uplatnení práva na odpočítanie DPH z dodávateľských faktúr boli zistené nedostatočne. Zdôraznil, že správca dane je zaťažený dôkazným

bremenom, je jeho povinnosťou dostatočným spôsobom preukázať kontrolné zistenia a nielen sa stroho odvolávať na ustanovenia zákona o DPH. S týmto nedostatkom sa nijakým spôsobom nevysporiadal ani správny súd, ktorý len odkázal na zistenia správcu dane, ktoré však podľa žalobcu nie sú dostatočné.

15. Na tomto mieste žalobca poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Českej republiky sp. zn. 5Afs 15/2010, podľa ktorého daňovému subjektu nemožno vytýkať, že neunesol dôkazné bremeno, keď povinnosť čo najúplnejšie zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti v zmysle § 24 daňového poriadku primárne nesplnil správca dane, ktorý dôkazné konanie zaťažil závažnými vadami. Zdôraznil, že už počas daňovej kontroly sa vyskytla zásadná otázka, a to posúdenie a rozloženie dôkazného bremena medzi žalobcom ako platiteľom DPH a správcom dane, za situácie, keď prijaté materiálne plnenie existovalo. Otázku posúdenia dôkazného bremena podľa žalobcu ignoroval nielen správca dane, ale aj správny súd, nakoľko obaja mali vedomosť o reálnej existencii tovaru. Uviedol, že všeobecné dôkazné bremeno daňového subjektu vyplývajúce z § 24 daňového poriadku je v danom prípade modifikované právom Európskej únie. Žalobca zastával názor, že správca dane nesprávne vychádzal iba z vnútroštátnych predpisov a vec neposúdil z hľadiska práva Európskej únie. Preto správca dane pochybil, keď dôkazné bremeno ponechal výlučne na žalobcovi.

16. S odkazom judikatúru Súdneho dvora Európskej únie týkajúcu sa rozloženia dôkazného bremena v daňovom konaní žalobca ďalej zdôraznil, že ak správca dane nepreukáže preverovanému daňovému subjektu úmysel zúčastniť sa alebo priamo realizovať podvodné konanie a ak správca dane ani nepreukáže, že o podvodných konaniach iných subjektov mal alebo mohol preverovaný daňový subjekt vedieť, nemôže byť právo na priznanie nadmerného odpočtu (prípadne zníženie vlastnej daňovej povinnosti) daňovému subjektu odopreté. V opačnom prípade by došlo k nespravodlivej penalizácii nevinného subjektu, pri ktorej by správca dane iba alibisticky poukazoval na povinnosť daňového subjektu preukázať skutočnosti, ktoré už len z podstaty veci nemôže preukázať. V podobnom duchu sa vyjadril aj Najvyšší súd Českej republiky v rozsudku sp. zn. 5Afs 131/2014, keď uviedol, že dôkazné bremeno v rámci daňovej kontroly nemožno ponímať extenzívne a rozširovať ho na preukázanie všetkých, resp. akýchkoľvek skutočností, a to najmä takých, ohľadne ktorých majú takúto povinnosť úplne iné subjekty rozdielne od kontrolovaného subjektu, hoci sa nachádzali v reťazci obchodných plnení, ktoré sú predmetom preverovania u kontrolovaného subjektu.

17. Záverom kasačnej sťažnosti žalobca uviedol, že preukázal reálnosť materiálneho plnenia, čím v kontexte rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/1/2011 vyčerpал svoje dôkazné bremeno. Naopak, podľa žalobcu dôkazné bremeno neunesol správca dane, keď nepreukázal, že by materiálne plnenie nebolo poskytnuté dodávateľom žalobcu EVVAS, spol. s r.o. Navyše túto dôkaznú povinnosť správca dane nesprávne prenášal na žalobcu, pričom správny súd sa touto skutočnosťou vo svojom rozhodnutí nezaoberal.

18. Žalobca tiež zotrval na námietke, že počas celého priebehu daňovej kontroly nevyslovil správca dane pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti predložených dokladov a žalobcu nevyzval, aby neúplné údaje doplnil alebo opravil a nejasnosti vysvetlil. Zdôraznil, že správca dane žalobcu neinformoval o tom, že jeho tvrdenia považuje za nepreukázané, čím mu vlastne zabránil predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy a zmaril tak účel daňovej kontroly. Podľa žalobcu správca dane porušil zásadu úzkej súčinnosti s daňovým subjektom.

19. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti žalobcu súhlasil s napadnutým rozsudkom správneho súdu a s vysloveným právnym názorom sa stotožňoval. Kasačnú sťažnosť žalobcu považoval za nedôvodnú a navrhol ju zamietnuť. Zotrval na svojich skutkových i právnych záveroch a poukázal na to, že žalobca bol priamym účastníkom deklarovaných zdaniteľných obchodov, fakturované služby sám prevzal a zodpovedal za ne, a preto je nespochybniteľná jeho vedomosť o tom, kto bol skutočným dodávateľom služieb.

III.

Posúdenie kasačného súdu

20. Dňa 01. januára 2021 nadobudla účinnosť novela Ústavy Slovenskej republiky, ústavný zákon č. 422/2020 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa Ústava Slovenskej republiky č. 460/1992 Zb. v znení neskorších predpisov, ktorou bol zriadený Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (čl. 143 ods. 1

Ústavy Slovenskej republiky). K 01. augustu 2021 prevzal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú agendu správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v správnom súdnictve, vrátane prerokúvanej veci (čl. 154g ods. 4, 5 a 6 Ústavy v spojení s § 101e ods. 1 a 2 a § 8a ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov). V súlade s rozvrhom práce Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky na rok 2021 bola prejednávaná vec pridelená náhodným výberom na rozhodnutie senátu 3S a v kasačnom konaní je naďalej vedená pod pôvodnou spisovou značkou.

21. Najvyšší správny 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.

22. Predmetom konania pred kasačným súdom je rozhodnutie o podanej kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku správneho súdu, ktorým správny súd zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania v úvode tohto rozsudku opísaného rozhodnutia žalovaného vo veci vyrubenia rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2013 v sume 1.656,67 Eur.

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

24. 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.

25. 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.

26. 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.

27. 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.

28. 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 správneému určeniu a vyrubeniu dane.

29. 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.

30. 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.

31. 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.

32. 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.

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

34. Hlavným dôvodom podanej kasačnej sťažnosti bol nesúhlas s právnym názorom daňových orgánov a správneho súdu, podľa ktorých žalobca neunesol dôkazné bremeno ohľadom preukázania splnenia podmienok na odpočet DPH v kontrolovanom zdaňovacom období november 2013.

35. 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.

36. Uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomická činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu. Vzhľadom na to daňový subjekt ako platiteľ dane má možnosť si obstaráť 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 Súdného dvora Európskej únie. Podmienky uvedené v § 49 a nasl. (odpočítanie dane) zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť (keďže zákon to neustanovuje) ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani za dobromyseľnosti platiteľa. Naopak, zákonodarca požaduje pre ľahkú zneužiteľnosť, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil. Právo na odpočet dane z pridanej hodnoty vzniká vtedy, ak je preukázané, že predmetné plnenie bolo uskutočnené osobou uvedenou vo faktúre.

37. Z podkladov súdneho spisu, ktorého súčasťou je aj administratívny spis správnych orgánov, vyplýva, že v kontrolovanom zdaňovacom období november 2013 nebolo žalobcovi uznané odpočítanie dane z faktúr dodávateľa EVVAS, spol. s r.o. č. 0932013 zo dňa 15. novembra 2013 vo výške 4.980 Eur a č. 0952013 zo dňa 28. novembra 2013 vo výške 4.960 Eur. Kasačný súd konštatuje, že bolo nesporné povinnosťou žalobcu predložiť dôkazy preukazujúce oprávnenosť jeho nároku na odpočet DPH. Žalobca vierohodným a nespochybniteľným spôsobom nepreukázal, že práce fakturované faktúrou č. 0932013 zo dňa 15. novembra 2013 so všeobecným predmetom fakturácie „Fakturuje Vám kanalizačné a výkopové práce na stavbe VW Bratislava-rozšírenie kapacít šrotovného hospodárstva Hala I 11

v dohodnutej cene 4150,- eur bez DPH“, ako aj faktúrou č. 0952013 zo dňa 28. novembra 2013 so všeobecným predmetom fakturácie „Fakturujem Vám kanalizačné a výkopové práce na stavbe Pavilón lekárskeho SAV Bratislava v dohodnutej cene 4133,33 Eur bez DPH“, boli žalobcovia ako odberateľovi reálne dodané zo strany dodávateľa EVVAS, spol. s r.o., čím nedošlo k splneniu podmienky pre odpočítanie DPH podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH. To znamená, že dodávateľovi EVVAS, spol. s r.o. nevznikla daňová povinnosť, pretože žalobcovia nedodali práce tak, ako boli deklarovane na sporných faktúrach, a teda nebola splnená podmienka podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH, keďže fakturovaná DPH nebola uplatnená platiteľom za dodané služby (práce).

38. Ani predložené dodávateľské faktúry č. 0932013 zo dňa 15. novembra 2013 a č. 0952013 zo dňa 28. novembra 2013, čestné prehlásenia W. I. a I. I. a tiež nešpecifikované fotografie nepreukazujú, že práce vyplývajúce zo sporných faktúr dodala žalobcovia spoločnosť EVVAS, spol. s r.o. V konaní pred daňovými orgánmi síce nebolo spochybnené, že práce fakturované spoločnosťou EVVAS, spol. s r.o. boli reálne uskutočnené. Nepodarilo sa však preukázať, že predmetné práce boli vykonané práve deklarovateľom. Žalobcovia sa v priebehu vykonaného dokazovania správcu dane počas daňovej kontroly a v priebehu vyrubovacieho konania nepodarilo odstrániť oprávnené pochybnosti správcu dane vyplývajúce z jeho zistení ohľadom dodávateľskej spoločnosti EVVAS, spol. s r.o. Sporné skutočnosti neboli objasnené svedectvom vtedajšieho štatutárneho zástupcu spoločnosti EVVAS spol. s r.o. D. Y., ktorého výsluch nebolo možné z objektívnych dôvodov vykonať, pretože napriek vykonaným šetreniam zo strany správcu dane nebolo zistené miesto pobytu menovaného. Dôkaznú núdzu z toho plynúcu však nesie žalobca, ktorého z vyššie uvedených dôvodov zaťažovalo na preukázanie sporných skutočností dôkazné bremeno. Navyše právnym nástupcom spoločnosti EVVAS, spol. s r.o. sa stala v dôsledku zlúčenia nekontaktná spoločnosť SLOVRESPO, s.r.o., pričom ani obsah výpovede konateľa tejto spoločnosti I. Š. nesvedčí v prospech tvrdení žalobcu. Pochybnosti o reálnom vykonaní prác deklarovateľom EVVAS, spol. s r.o. neboli odstránené ani čestnými vyhláseniami a ani výpoveďami svedkov W. I. a I. I..

39. Neobstojí obrana žalobcu, ktorý vzhľadom na nespochybnenie existencie plnenia (vykonaných prác) s odkazom na judikatúru súdneho dvora poukazoval na to, že správca dane mu nepreukázal úmysel zúčastniť sa alebo priamo realizovať podvodné konanie, prípadne jeho vedomosť o podvodných konaniach iných subjektov. Aj závery vychádzajúce z judikatúry súdneho dvora je potrebné aplikovať s ohľadom na konkrétne okolnosti prípadu, pričom prípad žalobcu, ktorý v rámci priameho obchodného vzťahu s dodávateľom EVVAS, spol. s r.o. nepostupoval s náležitou obozretnosťou a nedokázal preukázať realizáciu deklarovovaných prác práve týmto dodávateľom, takými okolnosťami nie sú. 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 deklaruje.

40. Na prejednávanej prípad preto nemožno aplikovať žalobcom poukazovanú judikatúru Súdného dvora Európskej únie (napr. rozsudok v spojených prípadoch C-354/03 Optigen, C-355/03 Fulcrum Electronics, či C-484/03 Bond House), pretože tá sa týka odpočítania dane v obchodnom reťazci poznačenom podvodom, kedy dôkazné bremeno na preukázanie účasti daňového subjektu na protiprávnom konaní spojenom s nedovoleným daňovým únikom (vedomej alebo nevedomej) zaťažuje správcu dane. V prípade žalobcu však rozhodnutia daňových orgánov nestoja na záveroch o daňovom podvode, ale na nepreukázaní uskutočnenia dodávok subjektom uvedeným na faktúrach.

41. Na tomto mieste kasačný súd zdôrazňuje, že nezodpovedá poctivému obchodnému styku, ak si dodávateľ alebo odberateľ nezabezpečí doklady potrebné aj pre prípady vzniku uplatnenia zodpovednosti za vady dodávky. Je povinnosťou každej zmluvnej strany, aby sa pri úprave obchodných vzťahov odstránilo všetko, čo by mohlo viesť k vzniku rozporov, pričom toto zahŕňa i povinnosť overiť si informácie a skutočnosti ohľadom obchodného partnera ako i osoby (fyzickej alebo právnickej), ktorá dodávku vykoná. Ak žalobca vstupoval do obchodného vzťahu so spoločnosťou EVVAS, spol. s r.o., keď nebolo zrejmé, kto mu skutočne práce dodáva, pre prípad následnej kontroly si mal zabezpečiť dostatok preukazných dôkazov, na základe ktorých by sa dalo podrobne preveriť, kto v mene dodávateľa žalobcu skutočne vykonával deklarované práce. V prípade stavebných prác, o ktoré ide v prejednávanej veci, je namieste očakávať od daňového subjektu napríklad predloženie stavebného denníka, prípadne svedectiev osôb, ktoré mali fyzicky vykonať službu a podobne (pozri napríklad rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžf/81/2015, 1Sžf/111/2015, 1Sžf/12/2016, 8Sžf/36/2010).

42. Kasačný súd v tejto súvislosti pripomína, že základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti je okrem iného aj to, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti musí mať vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činností, ktorými podnikateľ naplňa jednotlivé definičné znaky pojmu podnikanie (viď § 2 ods. 1 Obchodného zákonníka), ale aj o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak činí. Ak takéto vedomosti evidentne štatutárnemu orgánu obchodnej spoločnosti chýbajú, potom v danom prípade ide o výkon práva na podnikanie, ktorý nepožíva v zmysle § 264 Obchodného zákonníka právnu ochranu a pochybnosti správcu dane o pravdivosti údajov uvádzaných daňovým subjektom sú oprávnené.

43. Kasačný súd navyše dodáva, že správca dane postupoval v intenciách § 46 ods. 5 daňového poriadku, keď žalobcu opakovane vyzýval na predloženie dôkazov preukazujúcich realizáciu deklarovaného obchodného vzťahu s dodávateľom a dal mu dostatočne zreteľne najavo, že za pochybné považuje dodanie deklarovaných služieb dodávateľom uvedeným na faktúre. Podľa názoru kasačného súdu bol žalobcovi v rámci daňovej kontroly i následnom vyrubovacom konaní vytvorený dostatočný priestor, aby preukázal, že stavebné práce, na ktoré si najímal na stavby pracovníkov, boli v skutočnosti plnením deklarovanej dodávateľskej spoločnosti a že táto spoločnosť nevystupovala v celej veci len ako subjekt vystavujúci faktúry, z ktorých by si mohol žalobca uplatniť odpočítanie dane.

44. Kasačný súd tiež dospel k záveru, že žalobca okrem faktúr, ktorým chýbajú zákonné náležitosti podľa § 74 ods. 1 písm. f) a g) zákona o DPH (rozsah a druh dodanej služby, údaj o jednotkovej cene), nepreukázal nič, čo by svedčilo o plnení obchodného vzťahu s deklarovaným dodávateľom, a preto je v súlade so zákonom záver správneho súdu i žalovaného, že mu z predložených faktúr v posudzovanom zdaňovacom období právo na odpočítanie dane nepatrí. Právne závery správneho súdu vo vzťahu k aplikácii relevantných ustanovení daňového poriadku a zákona o DPH zo strany žalovaného boli správne a dostatočne odôvodnené, a preto považoval kasačný súd sťažnostné námietky týkajúce sa nesprávneho právneho posúdenia veci za neopodstatnené.

45. Pokiaľ žalobca poukazoval na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veci sp. zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15. marca 2011, považuje kasačný súd za potrebné uviesť, že judikatúra najvyššieho súdu k otázke rozloženia dôkazného bremena v daňovom konaní, osobitne pokiaľ ide o preukazovanie uskutočnenia zdaniteľného plnenia, je rozsiahla a prešla istým vývojom, no v posledných rokoch sa jasne ustálila vo vyššie uvedených intenciách, teda že nepostačuje predložiť faktúru, zmluvu a preberací protokol s položkami v prílohe, ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o reálnosti takéhoto zdaniteľného obchodu a vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov. Kasačný súd príkladmo poukazuje na rozhodnutia vo veciach sp. zn. 3Sžfk/40/2017, 4Sžfk/38/2017, 1Sžfk/1/2017, 6Sžfk/43/2017, 1Sžf/82/2016, ako aj uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 705/2017.

46. Zároveň kasačný súd poukazuje na to, že Najvyšší súd Slovenskej republiky v obdobných veciach sťažovateľa rozsudkami sp. zn. 6Sžfk/9/2019 zo dňa 13.02.2020, 6Sžfk/17/2019 zo dňa 20.05.2020, 1Sžfk/9/2019 zo dňa 31.03.2020, 1Sžfk/10/2019 zo dňa 31.03.2020, 1Sžfk/17/2019 zo dňa 31.03.2020, 2Sžfk/19/2019 zo dňa 28.04.2021 a 10Sžfk/76/2019 z 28.10.2021 na základe obdobných právnych úvah a záverov zamietol jeho kasačné sťažnosti proti rozsudkom Krajského súdu v Trnave o zamietnutí jeho správnej žaloby proti rozhodnutiam žalovaného vo veci vyrubenia rozdielu dane za rôzne mesačné zdaňovacie obdobia v rokoch 2012 a 2013, ktorých sa týkala tá istá daňová kontrola. Skutkové okolnosti v uvedených veciach sú obdobné ako v tejto veci, ktorá sa týka odpočítania DPH za zdaňovacie obdobie november 2013, pričom podstata veci spočívala v tom, že sťažovateľ nepreukázal, že fakturované práce mu boli dodané dodávateľom uvedeným na faktúrach a teda odpočítanie dane bolo v rozpore so zákonom o DPH.

IV. Záver

47. Na základe vyššie uvedených zistení a úvah kasačný súd nepovažuje sťažnostné body kasačnej sťažnosti za opodstatnené, a preto rozhodol podľa § 461 SSP o zamietnutí kasačnej sťažnosti.

48. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol kasačný súd tak, že žalobcovi, 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).

49. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky v danej veci rozhodol pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 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 nie je prípustný opravný prostriedok.