

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/33/2021
Identifikačné číslo spisu: 5019200522
Dátum vydania rozhodnutia: 27. mája 2022
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Hatalová
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:5019200522.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, ako kasačný súd, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. (sudca spravodajca) a členov senátu JUDr. Mariána Fečíka a JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M. v právnej veci žalobkyne (sťažovateľky) D. T. s.r.o., so sídlom Jána Šimka 4708/9A, 036 01 Martin, IČO: 44 840 870, právne zastúpená Weis & Partners s.r.o., advokátskou kanceláriou, so sídlom Ivánska cesta č. 30/B, 821 04 Bratislava, IČO: 47 234 776, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101478592/2019 zo dňa 17. júna 2019, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 30S/108/2019-85 zo dňa 19. mája 2020 v spojení s opravným uznesením č. k. 30S/108/2019-147 zo dňa 24. novembra 2020, takto

rozhodol:

Najvyšší správny 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.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Daňový úrad Žilina, pobočka Martin, ako prvostupňový správny orgán, rozhodnutím č. 100517984/2019 zo dňa 26.02.2019 podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový

poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) vyrubil žalobkyni rozdiel dane v sume 1.309,64 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2015.

2. Na odvolanie žalobkyne žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 101478592/2019 zo dňa 17.06.2019 prvostupňové rozhodnutie správneho orgánu potvrdil.

II.

Konanie na krajskom súde

3. Napadnutým rozsudkom krajský súd podľa § 190 Správny súdny poriadok (ďalej len S.s.p.) žalobu ako nedôvodnú zamietol.

4. V odôvodnení uviedol, že sa v celom rozsahu stotožnil s právnym názorom žalovaného, že v danom prípade žalobkyňa nepreukázala relevantnými dôkazmi, že došlo k dodaniu služby deklarovanej na dodávateľskej faktúre, ktorá je predmetom konkrétneho zdaňovacieho obdobia jún 2015. V prvom rade správny súd konštatoval, že podľa tejto faktúry dodávateľ STAVOINVESTA SK s.r.o. mal dodať žalobkyni službu nazvanú ako poradenské služby za mesiac jún 2015 bez akéhokoľvek ďalšieho špecifikovania, a to len s odkazom na rámcovú zmluvu o obchodnom poradenstve zo dňa 25.12.2014. Predmet fakturácie (plnenie dodávateľ'a) je v tejto faktúre, z ktorej si žalobkyňa uplatnila odpočítanie dane vymedzený konkrétne bez podrobnejšej špecifikácie rozsahu a druhu dodanej služby, pričom táto podmienka explicitne vyplýva z § 74 ods. 1 písm. f) zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“) v znení účinnom ku dňu vystavenia faktúry. Poukazovanie na samotnú rámcovú zmluvu je nedostatočné, pretože sa jedná, ako je z nej už zrejmé, len o rámcovú zmluvu, ktorá sama o sebe nie je dôkazom o konkrétnom vykonaní konkrétnej služby, ale len o tom, že určité služby môžu byť v budúcnosti vykonávané na jej podklade. Pritom samotná rámcová zmluva v čl. III. bod 1. zakotvuje, že obstarávateľ vystaví faktúry vo výške zodpovedajúcej dohodnutému rozsahu služieb a činností za bežný kalendárny mesiac, to znamená, že predpokladom na vystavenie riadnej faktúry bola konkrétna dohoda o rozsahu a druhu služieb, ktoré v konkrétnom mesiaci boli skutočne realizované a ktoré boli inak len vo všeobecnosti ako možnosti uvedené v predmete zmluvy v čl. I. bod 2. Tieto možnosti v konkrétnych prípadoch mohli, ale nemuseli nastať, teda obstarávateľ, t.j. dodávateľ ich mohol, ale nemusel klientovi poskytnúť. Preto samotný odkaz na rámcovú zmluvu na špecifikáciu služieb nepostačuje a bolo nevyhnutné, aby na jednotlivých faktúrach bol uvedený konkrétny rozsah a druh služieb, ktoré obstarávateľ v konkrétnom mesiaci klientovi, t.j. žalobkyni poskytol. Už tieto nedostatky neumožňujú odpočítanie dane, pretože nárok platiteľ'a na odpočítanie je v zmysle § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH viazaný na formálnu existenciu faktúry so zákonom predpísanými náležitosťami. Neboli teda splnené formálne podmienky na uplatnenie práva na odpočítanie dane.

5. Vzhľadom na to, že správca dane a žalovaný sa zaoberali aj splnením materiálnych podmienok na odpočítanie dane, správny súd sa vyjadril aj k tejto ďalšej podmienke na odpočítanie dane. V oblasti odpočítania DPH je ustálená judikatúra správnych súdov Slovenskej republiky a kasačného súdu Slovenskej republiky spočívajúca v tom, že ak správca dane preukázateľne spochybnil 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 spochybenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Naznačeným spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcou dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej (III. ÚS 401/2009 alebo III. ÚS 93/2016). V danom prípade žalobkyňa k svojmu nároku na odpočítanie dane predložila dodávateľskú faktúru, doklady o zaplatení tejto faktúry v hotovosti na účet dodávateľ'a, zmluvu so STAVOINVESTA SK, s.r.o. a zmluvu so spoločnosťou SCHENKER s.r.o. bez príloh. Správca dane vykonal následné dokazovanie výsluchom konateľ'a dodávateľ'a C. G. a oboznámením sa s listinnými dôkazmi, ktoré tento svedok predložil (hlavná kniha za rok 2015, výpisy z bankového účtu, rámcová zmluva o obchodnom poradenstve s jej dodatkami, kniha pohľadávok za rok 2015, evidencia DPH za

rok 2015 a zápisnice k rámcovej zmluve o obchodnom poradenstve), pričom zistil, že uvedené dôkazy nepreukazujú vykonanie poradenských služieb na základe dodávateľskej faktúry, čím spochybnil vierohodnosť, pravdivosť a aj úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom. Preto došlo k presunutiu dôkazného bremena opätovne na daňový subjekt, ktorý mal ďalšími predloženými dôkazmi preukázať skutočné dodanie služby poradenskej činnosti tak, ako je uvedená na dodávateľskej faktúre. Správny súd sa stotožnil so záverom žalovaného, že žalobkyňa toto dôkazné bremeno neuniesla.

6. K namietanej nezákonnosti protokolu z daňovej kontroly za jún 2015 v spojení s vydaním ďalšieho protokolu, ktorý sa týkal iba zdaňovacích období apríl a máj 2015 krajský súd uviedol, že žalobkyňa tvrdila, že nezákonnosť predmetných protokolov vyplýva zo skutočnosti, že správca dane vydal v rámci predmetnej daňovej kontroly dva protokoly a nie iba jeden protokol, ako to prikazuje zákon, a to konkrétne § 46 ods. 8 Daňového poriadku. Správny súd sa s týmto názorom nestotožnil. Podľa § 46 ods. 1 Daňového poriadku daňová kontrola je okrem iného špecifikovaná kontrolovaným zdaňovacím obdobím, ktorého označenie je esenciálnou náležitosťou oznámenia o daňovej kontrole. Inak povedané, daňová kontrola sa týka vždy konkrétneho kontrolovaného zdaňovacieho obdobia. Ustanovenie § 46 ods. 8 Daňového poriadku uvádza, že z daňovej kontroly sa vyhotoví protokol. Z uvedeného vyplýva, že protokol sa vyhotoví z daňovej kontroly, ktorá sa týka konkrétneho zdaňovacieho obdobia, ktoré bolo kontrolované. Pokiaľ došlo ku kontrolovaniu zdaňovacích období po mesiacoch, potom nič nebránilo správcovi dane vyhotoviť samostatný protokol z každého kontrolovaného zdaňovacieho obdobia. Teda nie je správny názor žalobkyne, že sa jednalo o jednu daňovú kontrolu, vo vzťahu ku ktorej môže byť vydaný len jeden protokol, ale naopak vzhľadom na to, že sa jednalo o mesačné kontrolované zdaňovacie obdobia, mohli byť vyhotovené protokoly po mesiacoch. Je potom na úvahe správcu dane, či jednotlivé zdaňovacie obdobia zlúči na účely vyhotovenia jedného protokolu, alebo či vyhotoví viaceré protokoly. V danom prípade správca dane v záujme prehľadnosti a hospodárnosti konania sa rozhodol zlúčiť tie kontrolované zdaňovacie obdobia, ktoré mali rovnaké závery, teda vyhotovil protokol, ktorý sa nemusel doručovať na vyjadrenie, pretože rozdiely v zaplatení dane v kontrolovaných zdaňovacích obdobiach sa nezistili (apríl a máj 2015) a protokol, ktorý sa doručoval na vyjadrenie, pretože v konkrétnych zdaňovacích obdobiach boli zistené rozdiely v sumách, ktoré mal kontrolovaný daňový subjekt zaplatiť; tento protokol obsahoval aj predmetné zdaňovacie obdobie jún 2015. Pokiaľ by kontrolovaným zdaňovacím obdobím bol rok 2015 (ako je to napr. pri dani z príjmov), potom skutočne by musel byť vydaný len jeden protokol z daňovej kontroly, avšak v danom prípade sa o takúto situáciu nejedná.

7. K tvrdeniu žalobkyne, že preukázala, že poradenské služby dodávateľ žalobkyni dodal s poukázaním, že C. G. poskytnutie poradenských služieb potvrdil krajský súd uviedol, že sa s týmto názorom nestotožnil. Z vyjadrenia svedka G. na pojednávaní totiž vyplýva, že čo sa týka konkrétnej poradenskej služby za konkrétne zdaňovacie obdobie, tento sa k takýmto detailom nevedel vyjadriť. Jeho tvrdenia sú len všeobecného charakteru, napríklad, že sa raz do mesiaca stretli ohľadom viacerých cien za zrealizovanie prepravy na konkrétny obchod alebo iných informácií. Napríklad zháňal vodičov, spoločne robili mesačný plán činností a podobne. Tiež uviedol, že mal stanovovať ceny za jednotlivé prepravy. Správny súd konštatoval, že všeobecná výpoveď svedka o tom, že plnenie deklarované vo vystavenej faktúre bolo skutočne dodané žalobkyni, s ohľadom na neurčito vymedzený druh a rozsah služby na faktúre a dojednanej len rámcovou zmluvou, majúcou spočívať v poradenských službách bez ďalšej špecifikácie, je dôkazným prostriedkom, ktorý sám o sebe nemá prakticky žiadnu dôkaznú hodnotu.

8. Krajský súd ďalej uviedol, že tieto poradenské služby mal vykonávať konateľ dodávateľa osobne, t.j. C. G., ktorý mal poskytovať žalobkyni, ktorá sama podniká v oblasti prepravy tovaru, podľa rámcovej zmluvy poradenskej činnosti vo výberových konaniach, pri stanovovaní cenových a ostatných podmienok ponukových projektov, mal vyhľadávať dopravné a špedičné firmy, zabezpečenie vyťaženia vozidiel klienta, mal poskytovať odborné poradenie činnosti súvisiace s tvorbou obchodných plánov žalobkyne a tiež mal sa podieľať na tvorbe obchodných dlhodobých a krátkodobých stratégií žalobkyne na tuzemských a zahraničných trhoch. Jedná sa o vysoko odbornú problematiku, týkajúcu sa medzinárodnej a vnútroštátnej nákladnej prepravy, pričom sama žalobkyňa uviedla, že ide špeciálne činnosti. Vo vzťahu k takým odborným činnostiam však dodávateľ

nedisponoval žiadnymi zamestnancami a ako tvrdil sám jeho konateľ C. G., uvedené odborné činnosti mal vykonávať on sám. Pritom nebolo preukázané, že by mal odborné vzdelanie v oblasti logistiky, prepravy alebo medzinárodnej nákladnej prepravy. Touto obchodnou činnosťou sa dodávateľ - podľa predmetu jeho podnikania zapísaného v obchodnom registri - nezaoberal.

9. Okrem toho C. G. mal najmä stanovovať ceny za prepravu, pričom však najväčším klientom žalobkyne počas roku 2015 bol práve odberateľ KraussMaffei Technologies s.r.o. - napr. v zdaňovacom období jún 2015 bol jeho jediným odberateľom. Tento odberateľ podľa jeho písomného vyjadrenia mal cenu so žalobkyňou za prepravu dohodnutú fixne, a to v zmluve medzi žalobkyňou a týmto odberateľom, až do 31.12.2015. Nebolo teda možné vykonávať poradenstvo ohľadne stanovovania cien, ktoré už vopred boli dané fixne. Pokiaľ žalobkyňa tvrdila, že v roku 2015 obchodovala aj s inými odberateľmi a že teda toto stanovovanie cien sa mohlo týkať aj iných odberateľov, túto skutočnosť len tvrdila, ale žiadnym spôsobom, t.j. objektívnym dôkazom nepreukázala.

10. V tejto súvislosti krajský súd dodal, že zo zápisnice k Rámcovej zmluve zo dňa 03.07.2015, týkajúcej sa mesiaca jún 2015 vyplýva, že malo byť prejednávané aj „výberové konanie KraussMaffei s.r.o. - vyčísl'ovanie cien, PHM, Mýta SK, CZ, AT, DE, CH“. Pritom z vyjadrenia tejto spoločnosti jednoznačne vyplýva, že C. G. nemohol radiť žalobkyňi vo vzťahu k tejto spoločnosti v oblasti tvorby cien a celkovej ponuky služieb, keďže obchodná spolupráca medzi žalobkyňou a touto spoločnosťou bola už vopred daná na základe rámcovej zmluvy uzavretej 01.01.2014, v ktorej boli ceny pevne stanovené do 31.12.2015 a ktorá bola uzavretá z dôvodu prispôbenia rozsahu poskytovaných služieb tejto spoločnosti a nahradila dovtedy platnú zmluvu medzi týmito spoločnosťami. Takýto dôkazný prostriedok - zápisnica k rámcovej zmluve - nemá žiadnu výpovednú hodnotu a javí sa ako účelovo vyprodukovaný.

11. Ďalej existuje rozpor medzi tvrdeniami samotnej žalobkyne ohľadom poradenstva v oblasti pohonných hmôt. Na jednej strane tvrdí, že C. G. jej v rámci poradenstva odporúčal najlepšieho predajcu pohonných hmôt a na druhej strane uvádza, že v roku 2015 mala žalobkyňa dohodnuté čerpanie pohonných hmôt zo siete čerpacích staníc OMV. Potom však poradenstvo ohľadne tejto otázky v roku 2015 stráca akýkoľvek racionálny základ.

12. Čo sa týka žalobnej námietky, že svedok G. mal byť opätovne vypočutý práve z dôvodu, že správca dane nepovažoval jeho vyjadrenia za dostatočne preukázané, správny súd konštatoval, že sa s touto námietkou nestotožnil. Správca dane správne vyhodnotil túto jeho svedeckú výpoveď ako nepreukazujúcu dodanie služieb podľa dodávateľských faktúr. Je potrebné zdôrazniť, že správca dane nevyhodnotil jeho svedeckú výpoveď ako neúplnú, resp. vnútorne rozpornú. Len samotná tá skutočnosť, že túto svedeckú výpoveď správca dane a žalovaný nevyhodnotili v prospech žalobkyne v súlade s jej očakávaním, nie je dôvodom na to, aby došlo k opätovnému vypočutiu tohto svedka, najmä keď žalobkyňa, resp. jej právny zástupca sa svojvoľne na výsluchu svedka nezúčastnili. Správny súd sa nestotožnil ani s tým, že by bolo potrebné vypočuť svedka G., pretože boli zistené nové ďalšie skutočnosti. Žalobkyňa v žalobe neuviedla, ktoré nové skutočnosti má na mysli, pričom podľa názoru správneho súdu opätovný výsluch svedka potrebný nebol, keďže bol už komplexne vypočutý. Vo vzťahu k tvrdeniu žalobkyne, že správca dane označuje tvrdenia svedka G. za zmätočné, čo je dôvod na jeho opätovné vypočutie, správny súd konštatoval, že je povinnosťou daňových orgánov riadne vyhodnotiť dôkazy vrátane ich presvedčivosti, dôkaznej sily a vierohodnosti. To sa v prejednávanom prípade nepochybné stalo, a to aj tým, že správca dane vyhodnotil určitú časť svedeckej výpovede svedka G. ako zmätočnú a potvrdzujúcu oprávnené pochybnosti správcu dane o reálnom poskytnutí poradenských služieb. Nejednalo sa teda o to, že by samotná výpoveď svedka G. bola tak nejednoznačná a nezrozumiteľná, až by bola zmätočná, ale išlo len o vyhodnotenie jeho svedeckej výpovede v zmysle § 3 ods. 3 Daňového poriadku.

13. Ďalším okruhom námietok bolo, že žalovaný nesprávne dospel k záveru o zamietnutí nároku žalobkyne na základe dôkazov od spoločnosti KraussMaffei Technologies, výpisu z obchodného registra na dodávateľa, nepredloženia žalobkyňou avizovaných dôkazov o vykonávaní poradenskej

činnosti a dokumentov, ktoré sa vzťahovali na daňovú kontrolu dani z príjmov za rok 2014. Správny súd konštatoval, že táto námietka súvisí s predchádzajúcou námietkou ohľadne neunesenia dôkazného bremena na preukázanie jej nároku na odpočítanie DPH. Správny súd opätovne konštatoval, že správca dane si zaobstaral dostatok podkladov a dôkazov na to, aby preukázateľne spochybnil vierohodnosť, pravdivosť a úplnosť dôkazov predložených žalobkyňou k daňovej kontrole. Žalobkyňa bola samostatne vyzvaná výzvou zo dňa 13.06.2018, aby predložila dôkazy a doklady, ktoré správca dane vo výzve aj príkladmo menoval. Žalobkyňa však žiadne listinné dôkazy nepredložila, a to napriek svojmu vyjadreniu, že ich doloží následne. Ak žalobkyňa v žalobe namietala, že poradenstvo sa netýkalo iba KraussMaffei Technologies s.r.o., resp. SCHENKER s.r.o., ale malo všeobecný charakter a týkalo sa realizovania prepravných služieb vo všeobecnosti, potom o to viac bolo potrebné predložiť relevantné písomné dôkazy o tom, že k realizovaniu poradenstva zo strany dodávateľa skutočne došlo. Žalobkyňa sa nemohla spoliehať len na všeobecné tvrdenia konateľa dodávateľa, že pre žalobkyňu „zháňal“ vodičov, že raz mesačne sa stretli a robili mesačné plány činnosti, že sa stretávali viac-menej ohľadom cien za zrealizovanie prepravy, atď. Takéto tvrdenia svedka sú ničím nepodložené, nevierohodné a nepresvedčivé, a to aj s poukazom na samotnú fakturáciu poradenskej činnosti, ktorá bola na dodávateľskej faktúre fakturovaná bez ďalšieho ako poradenskej služby za konkrétny mesiac. Prílohou faktúry síce bola písomnosť pod názvom „Kniha po mesiacoch so začiatočným a konečným zostatkom“, avšak len na účely výpočtu fakturovanej sumy, nie špecifikácie samotnej služby.

14. K námietke, že dodávateľ mohol vykonávať poradenské služby aj napriek tomu, že tento predmet činnosti nemal zapísaný v obchodnom registri, pretože v obchodnom registri mal zapísanú obchodnú činnosť v rozsahu voľnej živnosti, správny súd poukázal na bod 17. svojho odôvodnenia. Správca dane a žalovaný vyhodnotili všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti s výsledkom, že preukázateľne spochybnili, že by plnenia uvedené na faktúre ako poradenské služby skutočne vykonal dodávateľ, hoci mal v obchodnom registri zapísanú aj obchodnú činnosť v rozsahu voľnej živnosti. Ako bolo vyššie uvedené, tieto pochybnosti sú oprávnené aj s prihliadnutím na to, že podľa rámcovej zmluvy z decembra 2014 sa malo jednáť o poskytovanie poradenských služieb na vysokej odbornej úrovni v špecifickej oblasti podnikania, v ktorej dodávateľ nevykonával podnikateľskú činnosť, pričom jeho hlavná obchodná činnosť je diametrálne odlišná (uskutočňovanie stavieb, stavebné práce, výroba stavebných výrobkov). Poukazovanie na to, že ju mohol vykonávať ako voľnú živnosť, je samo osebe len hypotetickým tvrdením žalobkyne. Ani poukazovanie na skutočnosť, že žalobkyňa uhrádzala faktúry vystavené dodávateľom, nepreukazuje bez ďalšieho dodanie týchto služieb žalobkyňi, ako to vyplýva z už konštantnej judikatúry správnych súdov Slovenskej republiky.

15. Žalobkyňa tiež namietala, že predmetné poradenské služby boli poskytované všeobecne a nie iba v súvislosti s prepravou, ktorú žalobkyňa realizovala pre KraussMaffei Technologies s.r.o. a SCHENKER s.r.o.. Ďalej žalobkyňa namietala nesprávne posúdenie svedeckej výpovede svedka G., ktorý sa vyjadril, že so zástupcami spoločnosti KraussMaffei Technologies s.r.o. a SCHENKER s.r.o. nejednal a s týmito zástupcami jednal pán T.. Správny súd konštatoval, že aj tieto námietky sú plne nedôvodné. Opätovne krajský súd poukázal na to, že žalobkyňa nepreukázala akýmkoľvek spôsobom, že by došlo k dodaniu poradenských služieb od spoločnosti STAVOINVESTA SK s.r.o., a to nielen vo vzťahu k týmto dvom odberateľom, ale vo vzťahu k akémukoľvek obchodnému partnerovi. Žalobkyňa napr. vôbec nepreukázala, že by mala v roku 2015 aj iných obchodných partnerov, voči ktorým by mohlo byť vykonávané akékoľvek poradenstvo. Pritom, podľa výpisu z „Knihy po mesiacoch so začiatočným a konečným zostatkom“ priloženého k dodávateľskej faktúre, v mesiaci jún 2015 mala žalobkyňa mesačné tržby len od KraussMaffei Technologies s.r.o., čo znamená, že to bol jediný obchodný partner žalobkyne v júni 2015. Ďalej, poradenská činnosť len za mesiac jún 2015 bola vyfakturovaná na sumu 7.857,84 €, z čoho vyplýva, že malo dôjsť k poradenskej činnosti väčšieho rozsahu, podľa rámcovej zmluvy vykonávanej s odbornou starostlivosťou a v špecifickom segmente vnútroštátnej a medzinárodnej nákladnej prepravy. Či už C. G. osobne jednal s konateľmi odberateľov žalobkyne alebo s ich zamestnancami alebo nejednal so žiadnymi osobami, uvedené je irelevantné z dôvodu, že nebol preukázaný žiadny hodnoverný a objektívny výstup z týchto poradenských služieb, ktorý by preukázal tvrdenia žalobkyne o dodaní tejto služby. Takýmto výstupom nie je rámcová zmluva z decembra 2014 ani zápisnice k rámcovej zmluve z jednotlivých mesiacov roka 2015, ktoré nemajú samostatne výpovednú hodnotu (obsahujú útržkovité myšlienky

bez ďalšieho vecného kontextu) a tiež obsahujú tvrdenia, ktoré sú v rozpore s ostatnými zhromaždenými dôkazmi.

16. Takýmto dôkazom nie je ani svedecká výpoveď svedka G.. Jednak je len všeobecného charakteru a jednak vznikli vážne pochybnosti o vierohodnosti tohto svedka. V kontrolovanom zdaňovacom období jún 2015 podľa zápisnice k rámcovej zmluve z 03.07.2015 súčasťou poradenstva malo byť aj „výberové konanie KraussMaffei s.r.o. - vyčísl'ovanie cien, PHM, Mýta SK, CZ, AT, DE, CH“. Táto tvrdená skutočnosť vážnym spôsobom poškodzuje vierohodnosť svedka C. G., ktorý túto zápisnicu podpísal, pretože z ďalšieho vykonaného dokazovania bolo jednoznačne preukázané, že táto spoločnosť v júni 2015 nemohla byť predmetom poradenských služieb C. G. pre žalobkyňu v oblasti cenotvorby, keďže žalobkyňa s touto firmou obchodovala najmenej od roku 2011 a do konca roku 2015 ohľadne cien mali zmluvne stanovené fixné obchodné podmienky. Preto sa tvrdenie žalobkyne, že predmetné poradenské služby boli poskytované všeobecne, v tejto súvislosti javí ako špekulatívne bez akejkoľvek reálnej opodstatnenosti.

17. Z obsahu napadnutého rozhodnutia je zrejmé, že predmetom právneho posúdenia nebolo dodanie sprostredkovania konkrétnej prepravy, ale dodanie poradenských služieb. Preto je nedôvodná námietka, že žalovaný si vo svojich záveroch zamieňa sprostredkovateľské a poradenské služby. Je tiež súde zrejmé, že podľa dodatkov k rámcovej zmluve č. 1 až 10 boli v jednotlivých zdaňovacích obdobiach, t.j. v mesiacoch roka 2015, okrem apríla a mája, medzi dodávateľom a žalobkyňou dojednané odmeny z celkovej výšky, ktorú vyfakturuje žalobkyňa zákazníkovi KraussMaffei Technologies s.r.o. vo výške 20 % , 15% alebo 10 % (teda nie aj zákazníkovi SCHENKER s.r.o. ako to uvádza žalobkyňa v žalobe). Tiež je v rozpore s obsahom administratívneho spisu námietka žalobkyne v replike, že správca dane si nevyžiadal od svedka G. podklady, týkajúce sa poskytnutia poradenstva žalobkyňi. Opak je pravdou. Ako vyplýva zo zápisnice z výsluchu tohto svedka zo dňa 25.04.2018, bol vyzvaný, aby správcovi dane predložil faktúry, evidenciu DPH, doklady o úhrade resp. iné doklady (zápisy zo stretnutí). Doklady, vrátane rámcovej zmluvy a zápisnic k rámcovej zmluve, svedok predložil (úradný záznam z 15.05.2018).

18. K námietke, že správca dane nemôže namietať, že podľa rámcovej zmluvy mali byť objednávky realizované písomne, ale v praxi sa realizovali ústne alebo telefonicky, správny súd poukázal na § 3 ods. 6 prvá veta Daňového poriadku, podľa ktorého sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu, teda sa neprihliada na prípadnú platnosť či neplatnosť zmlúv, ale na ich reálny obsah. Práve tento v danom prípade nebol naplnený. Samotná rámcová zmluva je len formálnym rámcom, na základe ktorého sa mali jednotlivé obchodné prípady realizovať a nie je dôkazom o tom, že v konkrétnom zdaňovacom období skutočne k realizácii konkrétneho dodania aj došlo. Práve preto sa jedná len o rámcovú zmluvu. Pokiaľ by bolo preukázané, že k dodaniu poradenských služieb, riadne špecifikovaných čo do rozsahu a druhu, skutočne došlo, a to aj neformálnym spôsobom, teda aj ústne, uvedené by bolo v prospech žalobkyne. K tomu však v danom prípade nedošlo, a teda je právne irelevantné, či žalobkyňa tvrdí, že objednávky boli realizované ústne, keď nebolo preukázané žiadne dodanie podľa dodávateľskej faktúry.

19. Správny súd sa preto stotožnil s názorom žalovaného a správcu dane, že oprávnené pochybnosti o vierohodnosti, pravdivosti a úplnosti dôkazov predložených k daňovej kontrole, daňový subjekt žiadnym spôsobom nevyvrátil a nebolo tak preukázané reálne dodanie deklarovanej služby na dodávateľskej faktúre. Bolo povinnosťou daňového subjektu relevantným spôsobom preukázať, že k dodaniu služieb reálne došlo. V tomto smere dôkazná povinnosť spočívala jednoznačne na daňovom subjekte - žalobkyňi, ktorej daňové orgány poskytli dostatok priestoru, aby svoje tvrdenia preukázala aj iným spôsobom, ako dokladmi formálnymi, čo žalobkyňa neurobila. Správny súd sa preto stotožnil s právnym názorom oboch správnych orgánov, že v predmetnom prípade nebolo relevantnými dôkazmi preukázané dodanie služby v zmysle zákona o DPH, nedošlo k vzniku daňovej povinnosti u dodávateľa a následne žalobkyňi nevzniklo právo na odpočítanie dane.

20. O nároku na náhradu trov konania rozhodol krajský súd podľa § 167 ods. 1 a § 168 S.s.p. tak, že žalobkyňi ani žalovanému náhradu trov nepriznal.

III.

Konanie na kasačnom súde

21. Proti rozsudku krajského súdu podala sťažovateľka v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodov uvedených v § 440 ods. 1 písm. f), g), h) S.s.p., v ktorej navrhla kasačnému súdu, aby napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že zruší napadnuté rozhodnutie žalovaného ako aj rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa a vec mu vráti na ďalšie konanie alebo aby zrušil napadnutý rozsudok krajského súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

22. Sťažovateľka namietala, že krajský súd sa absolútne nesprávne vysporiadal s námietkou týkajúcou sa nezákonnosti protokolu resp. oboch protokolov vydaných v rámci príslušnej daňovej kontroly. Podľa názoru sťažovateľky správca dane nekonal v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanovuje zákon. Naopak konal nad rámec rozsahu ustanoveného zákonom a konal spôsobom, ktorý v zákone nie je ustanovený. Krajský súd nesprávne tvrdí, že daňová kontrola sa vždy týka konkrétneho kontrolovaného zdaňovacieho obdobia. Opakovane namieta, že nie je bežné, aby správca dane z jednej kontroly vydával dve, resp. viacero protokolov.

23. Sťažovateľka tiež namietala nesprávne vysporiadanie s námietkami sťažovateľky o potrebnosti opätovného vypočutia svedka C. G., a to z dôvodu charakteru dodaných plnení (nehmotných služieb). Tým, že správca dane videl vo výpovediach svedka C. G. nezrovnalosti, rozpory, resp. jeho vyjadrenia nepovažoval za dostatočne preukázané, tak tie by sa opätovným výsluchom mohli odstrániť a mohol by sa lepšie a presnejšie zistiť skutkový stav.

24. Ďalšie námietky sa týkali tvrdenia krajského súdu o spochybnení odbornosti svedka C. G. v oblasti poradenských služieb. Sťažovateľka namietala, že na uvedené znalosti nie je potrebné vzdelanie a že nie je v možnostiach sťažovateľky preukazovať vzdelanie svedka C. G., ale uvedené môže doložiť správcovi dane iba on sám - svedok C. G., napríklad v rámci opätovného jeho výsluchu, ktorý sťažovateľka navrhovala.

25. Sťažovateľka namietala aj tvrdenie krajského súdu týkajúce sa toho, že dodávateľ STAVOINVESTA SK s.r.o. sa podľa predmetov činnosti zapísaných v obchodnom registri nezaoberal logistickou činnosťou. Podľa výpisu z obchodného registra má totiž spoločnosť STAVOINVESTA SK s.r.o. aj predmet činnosti „obchodná činnosť v rozsahu voľných živností“ kam prepravné služby možno zaradiť. Tiež namieta, že na to, aby niekto poskytoval poradenské služby v oblasti prepravy, tak nie je potrebné, aby tieto činnosti aj sám vykonával. Sťažovateľka tiež namietala záver krajského súdu, že nebolo potrebné poskytovať poradenstvo ohľadom cenotvorby, pretože najväčším klientom sťažovateľky v roku 2015 bola spoločnosť KraussMaffei Technologies s.r.o. Sťažovateľka uviedla, že sa síce jednalo o najväčšieho klienta sťažovateľky, ale nie jediného jej klienta.

26. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že sťažovateľka uviedla v kasačnej sťažnosti totožné námietky, ktoré boli predmetom žaloby a odvolacieho konania. Žalovaný má za to, že krajský súd rozhodol v súlade s platnými právnymi predpismi, a to na základe preukázaného skutkového stavu, a preto navrhol kasačnému súdu, aby napadnutý rozsudok krajského súdu potvrdil.

IV.

Právny názor Najvyššieho súdu

27. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky začal vykonávať svoju činnosť odo dňa 1. augusta 2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Výkon súdnictva prešiel z Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky odo dňa 1. augusta 2021 vo všetkých veciach, v ktorých je od 1. augusta 2021 daná právomoc Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Prejednávaná vec bola pôvodne predložená Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky a bola jej pridelená sp. zn. 1Sžfk/33/2021. Od 1. augusta 2021 je na konanie v tejto veci príslušný Najvyšší správny súd Slovenskej republiky. Vec bola náhodným výberom pridelená kasačnému senátu 1S

Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

28. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1 S.s.p., § 443 ods. 1 S.s.p.) a že ide o rozsudok, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 S.s.p.), jednomyselne (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch) dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho správneho súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 27. mája 2022 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

29. V predmetnej veci bolo potrebné predostrieť, že predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľka domáhala zrušenia rozhodnutia žalovaného, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa o určení rozdielu dane sťažovateľke v sume 1.309,64 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2015, a preto primárne v medziach kasačnej sťažnosti Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako kasačný súd preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu a konania týmto rozhodnutiam predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky sťažovateľky sú spôsobilé spochybníť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu. Po preverení riadnosti podmienok vykonávania súdneho prieskumu rozhodnutí správneho orgánu (tzn. najmä splnenia podmienok konania a okruhu účastníkov) sa kasačný súd stotožňuje so skutkovými závermi krajského súdu v tom rozsahu, ako si ich osvojil správny súd zo zistení uvedených správnymi orgánmi ako aj sťažovateľkou, ktoré sú obsiahnuté v administratívnom spise.

30. Podľa § 46 ods. 1 Daňového poriadku daňová kontrola začína dňom určeným v oznámení správcu dane o daňovej kontrole. Oznámenie o daňovej kontrole musí obsahovať deň začatia daňovej kontroly, miesto výkonu daňovej kontroly, druh kontrolovanej dane a kontrolované zdaňovacie obdobie alebo kontrolované účtovné obdobie. Správca dane v oznámení určí aj lehotu na predloženie všetkých dokladov potrebných na vykonanie daňovej kontroly s poučením o následkoch ich nepredloženia. Ak z dôvodu na strane daňového subjektu nemožno daňovú kontrolu začať v deň uvedený v oznámení o daňovej kontrole, je povinný túto skutočnosť oznámiť správcovi dane do ôsmich dní od doručenia oznámenia a dohodnúť s ním nový termín začatia, daňová kontrola však nesmie začať neskôr ako 40 dní od doručenia oznámenia o daňovej kontrole.

31. Podľa § 46 ods. 8 Daňového poriadku zamestnanec správcu dane z daňovej kontroly vyhotoví protokol, ktorý obsahuje výsledok daňovej kontroly vrátane vyhodnotenia dôkazov; protokol sa nevyhotovuje, ak je daňová kontrola ukončená podľa odseku 9 písm. b) a c). Ak sa daňovou kontrolou zistil rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov zaplatiť alebo vykázat alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov, zašle správca dane kontrolovanému daňovému subjektu protokol, ktorého súčasťou je výzva na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole, ak tento zákon neustanovuje inak. Vo výzve správca dane určí lehotu, nie kratšiu ako 15 pracovných dní od doručenia takého protokolu, v ktorej sa má kontrolovaný daňový subjekt vyjadriť k zisteniam uvedeným v protokole a označiť dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, ktoré nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly. Ak je to možné, daňový subjekt predloží aj listinné dôkazy. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť. Ak sa daňovou kontrolou rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov zaplatiť alebo vykázat alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov nezistí, výzva na vyjadrenie k protokolu sa nezasieľa. Rovnako sa výzva nezasieľa, ak daňový subjekt neumožní vykonanie daňovej kontroly, v dôsledku čoho mu zanikne nárok na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného predpisu.

32. Podľa § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 19 ods. 1 zákona o DPH, právo na odpočítanie dane z tovarov a služby vzniká platiteľovi v deň, keď vznikla daňová povinnosť, pričom daňová povinnosť vzniká dňom dodania. To znamená, že právo na odpočítanie dane si môže daňový subjekt uplatniť v tom prípade, ak preukáže, že došlo k dodaniu zdaniteľného obchodu a tento zdaniteľný obchod použije na účely svojho podnikania ako platiteľ.

33. 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 ods.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.

34. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH právo na odpočítanie dane podľa § 49 <<https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2004/222/20180101.html>> môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) <<https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2004/222/20180101.html>> má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71 <<https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2004/222/20180101.html>>.

35. 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.

36. 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. 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.

37. Podľa názoru kasačného súdu 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.

38. 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 vykonávajúcom 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.

39. V tejto súvislosti kasačný 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...“.

40. Podobný právny názor vyplýva aj z rozsudku kasačného súdu 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...“

41. 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).

42. 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 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 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 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 reálnosť dodania tovaru alebo služby platiteľom, ktorý faktúru ako dodávateľ vystavil. Pokiaľ sťažovateľka tvrdí, že dodanie tovaru alebo služby bolo realizované konkrétnymi dodávateľmi, zaťažuje ju dôkazné bremeno vo vzťahu k tomuto tvrdeniu; pri jeho neunesení zostáva iba nepreukázaným tvrdením.

43. 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).

44. Daňový doklad je z hľadiska nároku na odpočítanie DPH nepochybné 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.

45. 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.

46. Kasačný súd poukazuje aj na nález Ústavného súdu SR sp. zn. 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.

47. 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 deklarovaného 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 sťažovateľke, aby predložila také doklady, ktoré by hodnoverne potvrdili, že predmetné obchody sa uskutočnili tak, ako boli deklarované, čo sa v prejednávacom prípade nestalo.

48. 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 viesť 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.

49. Sťažovateľka tvrdí, že sporné poradenské služby za mesiac jún 2015 dodala spoločnosť STAVOINVESTA SK s.r.o. (dodávateľ). Podľa faktúry však služba nazvaná ako poradenské služby za mesiac jún 2015 je bez akejkoľvek špecifikácie, len s odkazom na rámcovú zmluvu o obchodnom zastúpení. Kasačný súd k veci uvádza, že poukázanie iba na rámcovú zmluvu je nedostatočné, pretože ako už z názvu vyplýva, že ide len o rámcovú zmluvu, ktorá nie je dôkazom o vykonaní konkrétnej služby. Nevyplýva z toho aký druh a aký rozsah služieb bol v tom mesiaci skutočne dodávateľom vykonaný. Z uvedeného dôvodu tak neboli zo strany sťažovateľky splnené formálne podmienky na uplatnenia práva na odpočítanie dane. Vierohodnosť dokladov predložených sťažovateľkou bola v konaní spochybnená, pričom sťažovateľka počas kontroly a ani vo vyrubovacom či odvolacom konaní pochybnosti správcu dane neodstránila, nepredložila vierohodné dôkazy na preukázanie svojich tvrdení o vykonaní poradenských služieb na základe dodávateľskej faktúry. Z predloženej faktúry a ani z iných sťažovateľkou predložených dôkazov nemožno identifikovať dostatočne určitým spôsobom predmet plnenia (napr. druh, rozsah, suma) medzi sťažovateľkou a spoločnosťou STAVOINVESTA SK s.r.o. Z uvedeného dôvodu sťažovateľka neunesla svoje dôkazné bremeno.

50. 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 popísali 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.

51. K námietke sťažovateľky, že v rámci jednej daňovej kontroly boli vydané dva protokoly, a tým pádom správca dane konal v rozpore s Daňovým poriadkom kasačný súd uvádza, že ide síce o neštandardný postup správcu dane, keď v rámci jednej daňovej kontroly vydal dva protokoly, ale tento postup však nemožno považovať za takú vadu, ktorá by mohla mať vplyv na zákonnosť rozhodnutia, a ku ktorej by súd mal prihliadať. Navyiac v danom prípade by sa zrušením rozhodnutia žalovaného, ako aj správcu dane, iba formálne zopakovalo administratívne konanie, ktoré nepredstavuje pre sťažovateľku, vo vzťahu k skutkovej stránke veci, reálnu možnosť dosiahnuť rozhodnutie v jej prospech. Uvedeným konaním tiež sťažovateľka nebola na svojich právach žiadnym spôsobom ukrátená.

52. K namietanému nesprávne právnemu posúdeniu krajského súdu vo vzťahu k nevykonaniu opätovného výsluchu svedka C. G. kasačný súd uvádza, že táto námietka nie je dôvodná. Kasačný súd sa stotožnil s názorom krajského súdu, že nebolo pochybením správcu dane, resp. žalovaného, keď nebol vykonaný opätovný výsluch tohto svedka. Z vyjadrenia svedka C. G. vyplýva, že čo sa týka konkrétnej poradenskej služby za konkrétne zdaňovacie obdobie, tak k týmto skutočnostiam sa nevedel vyjadriť. Vyjadrenia C. G. boli len všeobecné. Správne orgány tak vyhodnotili výpoveď svedka C. G. správne ako nepreukazujúcu dodanie služieb podľa dodávateľskej faktúry. Na ústnom pojednávaní bol C. G. dôsledne dopytovaný na spoluprácu medzi sťažovateľkou a spoločnosťou STAVOINVESTA SK s.r.o. Podľa názoru kasačného súdu nezaväz, či by sa správca dane dopytoval výslovne na sprostredkovateľku činnosť alebo na poradenskú činnosť, pretože z výsluchu bolo zrejmé, že sa týkal realizovanej spolupráce. Kasačný súd je tiež názoru, že po výsluchu svedka C. G. neboli zistené žiadne nové skutočnosti, pre ktoré by bolo potrebné opätovne vypočuť uvedeného svedka.

53. K námietke odklonenia sa krajského súdu od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu kasačný súd uvádza, že sťažovateľka neuviedla žiadne rozhodnutie kasačného súdu od ktorého sa mal krajský súd odkloniť, a preto sa kasačný súd nemohol uvedenou námietkou zaoberať.

54. K ďalším námietkam sťažovateľky kasačný súd dáva do pozornosti, že integrálnou súčasťou základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy SR je aj právo účastníka konania na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t. j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu (IV. ÚS 115/03, III. ÚS 60/04). Všeobecný súd však nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia. Odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu, ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, postačuje na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces (III. ÚS 209/04). Kasačný súd má za to, že krajský súd sa posudzovanou vecou dôsledne zaoberal, vysporiadal sa s podstatnými námietkami sťažovateľky a vyvodil správne skutkové aj právne závery, ktoré náležite aj odôvodnil, pričom dospel k správnym a nepochybným záverom o zákonnosti preskúmaných ako aj prvostupňových rozhodnutí.

55. Po preskúmaní podanej kasačnej sťažnosti kasačný súd konštatuje, že námietky uvedené v kasačnej sťažnosti sú bezpredmetné, ktoré neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť rozhodnutia. Z uvedeného dôvodu kasačnú sťažnosť podľa § 461 S. s. p. ako nedôvodnú zamietol.

56. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol Najvyšší správny súd Slovenskej republiky tak, že sťažovateľke, ktorá v tomto konaní nemala úspech, ich náhradu nepriznal (§ 467 ods. 1 S. s. p. a analogicky podľa § 167 ods. 1 S. s. p.) a rovnako aj žalovanému nárok na ich náhradu nepriznal v súlade s § 467 ods. 1 S. s. p. a analogicky podľa § 168 S. s. p.

57. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky rozhodol pomerom hlasov 3 : 0.

Poučenie :

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