

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 1Sfk/20/2021
Identifikačné číslo spisu: 8019200374
Dátum vydania rozhodnutia: 28. apríla 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Hatalová
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:8019200374.1

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) ELEKTROMONT J.M.P., s.r.o., so sídlom Kľušovská Zábava 243, 086 22 Kľušov, IČO: 36 502 731, právne zastúpenej JUDr. Svätoslavom Vaškom, advokátom, so sídlom Baštová 5/A, 085 01 Bardejov, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100588422/2019 zo dňa 7. marca 2019, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 1S/39/2019-80 zo dňa 31. augusta 2020, takto

r o z h o d o l :

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 .

O d ô v o d n e n i e

I.
Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Daňový úrad Prešov, ako prvostupňový správny orgán, rozhodnutím č. 102239254/2018 zo dňa 13.11.2018 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 34.476,17 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2015.

2. Na odvolanie žalobkyne žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 100588422/2019 zo dňa 07.03.2019 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 napadnuté rozhodnutie je jasné, zrozumiteľné, vydané v medziach logickej správnej úvahy, pričom žalovaný sa v dostatočnej miere vysporiadal s námietkami žalobkyne, skutkový stav bol zistený v dostatočnom rozsahu, o ktorom správny súd nemal pochybnosti, preto z neho vychádzal a na základe neho žalovaný dospel podľa správneho súdu k správnym právnym záverom. Správny súd konštatoval, že daňové orgány v danom prípade vychádzali zo správneho rozloženia dôkazného bremena a v konaní neboli osvedčené dôvody pre presun dôkazného bremena z daňového subjektu na správcu dane. V tomto smere poukazuje na rozsudky najvyšších súdnych autorít, v intenciách ktorých žalovaný postupoval. Rovnako správny súd konštatoval, že procesné práva žalobkyne v konaní boli dodržané a nedošlo k takým procesným vadám v konaní, ktoré by mali vplyv na rozhodnutie vo veci samej.

5. Preskúmaním obsahu administratívneho spisu správny súd zistil, že v zásade totožné námietky ako uviedla žalobkyňa v podanej žalobe, podala aj v odvolaní podanom proti rozhodnutiu prvostupňového správneho orgánu. Súčasne správny súd zistil, že so všetkými právne relevantnými a podstatnými námietkami sa žalovaný v žalobe napádanom rozhodnutí dôsledne vysporiadal. Nie je úlohou správneho súdu opakovať odpovede na tieto žalobné námietky, pokiaľ sa s totožnými odvolacími námietkami dostatočne vysporiadal žalovaný v rámci odvolacieho konania. Správny súd dospel k záveru, že sa žalovaný logickým a konzistentným spôsobom v odôvodnení svojho rozhodnutia vysporiadal s jednotlivými odvolacími námietkami žalobkyne ako odvolateľky. S právnym posúdením, ako aj právnymi závermi žalovaného sa správny súd stotožnil.

6. Na doplnenie k jednotlivým žalobným bodom krajský súd uviedol, že sa nestotožnil s námietkou žalobkyne o nepoužiteľnosti protokolu z daňovej kontroly č. 102254551/2017 zo dňa 26.10.2017 z dôvodu, že z tej istej daňovej kontroly bol vyhotovený aj druhý protokol č. 102254550/2017 zo dňa 26.10.2017. Je pravdou, že Daňový poriadok v ustanovení § 46 ods. 8 výslovne neuvádza, či možno vyhotoviť z daňovej kontroly napríklad dva protokoly, ak uvádza len to, že sa vyhotoví z daňovej kontroly protokol, ktorý obsahuje výsledok daňovej kontroly, vrátane vyhodnotenia dôkazov atď., avšak z textu ustanovenia je zrejmé aj to, v ktorých prípadoch sa protokol vôbec nevyhotovuje a aký je nasledujúci postup v prípade zistenia nedostatkov pri daňovej kontrole. Čiastkový protokol je možné vydať len v prípade splnenia podmienok v zmysle ustanovenia § 47a ods. 1 Daňového poriadku, preto dožadovanie sa vydania takéhoto protokolu, pokiaľ žalobca nepreukázal splnenie týchto osobitných podmienok, nie je na mieste. Relevantným je to, či postupom daňových orgánov bola žalobkyňa ukrátená na svojich právach, ktoré jej garantuje Daňový poriadok, resp. právny poriadok ako taký, vrátane medzinárodných Dohovorov. Správny súd dospel k záveru, že vydaním dvoch protokolov, z ktorých jeden sa dotýka zdaňovacích období, v ktorých daňovou kontrolou neboli zistené žiadne porušenia, t. j. rozdiel v sume, ktorú mala žalobkyňa podľa osobitných predpisov zaplatiť alebo vykázať alebo na ktorú si uplatnila nárok podľa osobitných predpisov, neznamená ukrátenie na právach žalobkyne. Relevantným je to, či protokol z daňovej kontroly, ktorý sa dotýka tých zdaňovacích období, v ktorých bol zistený rozdiel v priznanej sume dane, bol riadne vyhotovený, či v súvislosti s ním bol daňový subjekt oboznámený so zisteniami v spojení s doručením výzvy na vyjadrenie sa k tomuto protokolu. Pre zákonnosť napadnutého rozhodnutia je podstatnou skutočnosťou, či ten protokol, ktorý je podkladom rozhodnutia správcu dane vydaného vo vyrubovacom konaní obsahuje všetky zákonom stanovené náležitosti, či bol zabezpečený zákonným postupom, pričom samotná skutočnosť, že za zdaňovacie obdobia kontrolované tou istou daňovou kontrolou bol vyhotovený aj ďalší protokol týkajúci sa výlučne zdaňovacích období, kde neboli

zistené nedostatky, podľa názoru krajského súdu nespôsobuje nezákonnosť podkladového protokolu, ktorý predstavuje dôkazný prostriedok so zachytením skutkových zistení relevantných pre jednotlivé zdaňovacie obdobia, v ktorých bol zistený rozdiel dane a doručením ktorého bolo začaté vyrubovacie konanie.

7. Samotná skutočnosť, že boli z jednej daňovej kontroly vyhotovené dva protokoly, pričom jeden dotýkajúci sa tých zdaňovacích období, kde neboli zistené žiadne porušenia daňového subjektu, t.j. nevznikli žiadne pochybnosti správcu dane o zdaniteľných plneniach a výške priznanej dane, resp. o práve odpočítať daň v sume uvedenej v daňovom priznaní nespôsobuje nezákonnosť ďalšieho protokolu vyhotoveného z daňovej kontroly (v ten istý deň) za tie zdaňovacie obdobia, kde porušenia zistené boli. Správny súd má zhodne za to, že vydanie dvoch protokolov v predmetnej veci, keď jeden je dôvodom pre začatie vyrubovacieho konania, t. j. otvára priestor pre ďalšie preverovanie a vykonávanie dokazovania ohľadom sporných zdaniteľných plnení a druhý naopak deklaruje nezistenie pochybení a nezačatie vyrubovacieho konania, nebolo v neprospech žalobkyne, takýto postup ju neukracoval na žiadnych právach.

8. K námietke žalobkyne, že jej vôbec nebol doručený protokol č. 102254551/2017 zo dňa 27.10.2017 správny súd uviedol, že toto tvrdenie žalobkyne je v rozpore s obsahom preskúmaného administratívneho spisu. Na čl. 41 administratívneho spisu sa nachádza protokol č. 102254551/2017 a súčasne na čl. 42 je založená výzva na vyjadrenie sa k zisteniam v protokole č. 102254551/2017 zo dňa 27.10.2017. Súčasne je v spise založená doručka, ktorá preukazuje že tieto písomnosti boli žalobkyňi dňa 31.10.2017 doručené a boli prevzaté konateľkou spoločnosti. Doručka preukazuje aj doručenie protokolu a pokiaľ žalobkyňa tvrdila v žalobe opak, toto svoje tvrdenie nepodporila žiadnym dôkazom.

9. K námietke vady protokolu spočívajúcej v nesprávnom označení zdaňovacieho obdobia, za ktoré bola kontrola vykonaná, správny súd uviedol, že zhodne so žalobkyňou, že na str. 1 a 3 protokolu je nesprávne uvedené zdaňovacie obdobie vykonanej kontroly ako september 2015, správne malo byť uvedené august 2015. Posúdením obsahu protokolu však podľa názoru správneho súdu je jednoznačné zrejme, čo spochybnil daňový úrad (faktúru č. 20150049 zo dňa 21.8.2015), rovnako zo záverečnej strany protokolu je nepochybné, o ktoré zdaňovacie obdobie sa jedná a preto túto vadu možno podľa názoru súdu vnímať len v polohe pisárskych chýb, ktoré nemohli žiadnym spôsobom zasiahnuť do subjektívnych práv žalobkyne.

10. K námietke žalobkyne, že boli ako dôkaz použité svedecké výpovede z iných daňových konaní bez toho, aby sa žalobkyňa mohla týchto výsluchov osobne zúčastniť, čím mali byť porušené jej procesné práva správny súd uviedol, že jednotlivé výsluchy svedkov boli vykonané so zachovaním procesného práva žalobkyne zúčastniť sa týchto úkonov. Výnimku tvorí výpoveď svedka U. O., ktorá bola použitá z administratívneho spisu z inej daňovej kontroly. Následne však správny orgán I. stupňa vypočul uvedeného svedka za účasti žalobkyne do zápisnice o ústnom pojednávaní pod č. 100618258/2018 zo dňa 26.03.2018. Správny súd však poukázal na § 24 ods. 4 Daňového poriadku, ktoré žalobkyňou namietaný postup priamo predpokladá. Na druhej strane žalobkyňa mala dostatočne vytvorený procesný rámec správnym orgánom I. stupňa v tom smere, aby sa k zisteniam vyplývajúcim aj z dožiadaní mohla vyjadriť a realizovať aj ďalšie svoje procesné práva.

11. Rovnako ako nedôvodnú správny súd vyhodnotil námietku žalobkyne smerujúcu k dĺžke trvania vyrubovacieho konania a ním tvrdeného vydania rozhodnutí v rozpore s § 65 ods. 1 Daňového poriadku. V preskúvanom prípade začalo vyrubovacie konanie dňom nasledujúcim po doručení Protokolu o daňovej kontrole za august 2015, t. j. dňom 01.11.2017. Rozhodnutím zo dňa 24.11.2017 došlo k jeho prerušeniu, počas ktorého lehoty neplynú. K pokračovaniu v daňovom konaní došlo dňa 18.12.2017. Následne správny orgán I. stupňa vykonával procesné úkony súvisiace s dokazovaním vo veci ako aj realizáciou procesných práv žalobcu. Správny súd nezistil nečinnosť správcu dane, hoci rozhodnutie vydal až dňa 13.11.2018 po celý tento čas vykonával procesné úkony.

12. Vzhľadom na to, že žalobkyňa predložila k predmetnému protokolu pripomienky a navrhla vykonať, resp. doplniť dokazovanie, správny orgán I. stupňa ďalej postupoval vo vyrubovacom konaní podľa § 68 ods. 3 Daňového poriadku, prerokoval so žalobkyňou tieto pripomienky, vykonal ňou navrhované dokazovanie a na základe opakovaných návrhov na doplnenie dokazovania vypočul žalobkyňou navrhnutého svedka, o všetkých zisteniach a úkonoch bola žalobkyňa správcom dane oboznámená, naposledy dňa 13.11.2018, o čom bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní. Z obsahu tejto zápisnice vyplýva (na str. 21), že táto zápisnica je poslednou zápisnicou pred vydaním rozhodnutia. Následne správny orgán I. stupňa v lehote stanovenej v § 68 ods. 3 Daňového poriadku, t.j. do 15 dní odo dňa spísania poslednej zápisnice so žalobkyňou, vydal prvostupňové rozhodnutia toho istého dňa 13.11.2018. Vyššie uvedený postup správcu dane nemal vplyv na zákonnosť napadnutých rozhodnutí žalovaného ani správcu dane.

13. K námietke žalobkyne týkajúcej sa porušenia ustanovenia § 46 ods. 5 Daňového poriadku, ktoré ukladá povinnosť správcovi dani oznámiť pochybnosti daňovému subjektu pri ich vzniku, vyzvať ho, aby sa k týmto pochybnostiam vyjadril, k tomuto krajský súd uviedol, že ako zistil z obsahu administratívneho spisu nedošlo k porušeniu tohto ustanovenia § 49 ods. 5 Daňového poriadku. Daňový poriadok neuvádza presnú procesnú fázu tak, ako to namietala žalobkyňa v bode 18. žaloby, kedy má v rámci daňovej kontroly dôjsť k oznámeniu pochybností. Z obsahu administratívneho spisu správny súd zistil, že správny orgán I. stupňa oboznámil žalobkyňu so vzniknutými pochybnosťami dňa 16.10.2017, kedy sa konalo ústne pojednávanie, na ktorom oboznámil žalobkyňu so skutočnosťami zistenými pri daňovej kontrole na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2015 až december 2015. Žalobkyňa bola riadne poučená o jej procesných právach vyjadriť sa k zisteným skutočnostiam v priebehu daňovej kontroly, navrhnúť, aby boli uvedené jej vyjadrenia k zisteným skutočnostiam. Z ústneho pojednávania bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní č. 102175411/2017 zo dňa 16.10.2017. Žalobkyňa nenavrhol, aby bolo zaprotokolované jej vyjadrenie k zisteným skutočnostiam, resp. nevyjadrila sa. Na tomto ústnom pojednávaní správny orgán I. stupňa oboznámil žalobkyňu aj s pochybnosťami o faktúre č. 201500049 zo dňa 21.08.2015 vystavenú daňovým subjektom KALICH, s.r.o. Zároveň správny orgán I. stupňa uložil žalobkyňi, aby sa v lehote 8 dní odo dňa spísania tejto zápisnice vyjadrila k pochybnostiam a ich pravdivosť riadne preukázala. Žalobkyňa zaslala správne orgánu I. stupňa vyjadrenie dňa 24.10.2017. Správny súd zhodne so žalovaným zastáva názor, že žalobkyňa mala dostatočný priestor na vyjadrenie sa ku skutočnostiam zisteným pri výkone daňovej kontroly, tiež k pochybnostiam o pravdivosti dokladov.

14. 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

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

16. Sťažovateľka namietala, že krajský súd mal vo veci nariadiť pojednávanie a vec prejednať. Sťažovateľka trvá na tom, že kontrola sa má ukončiť protokolom a nie protokolmi. Je toho názoru, že do dnešného dňa nebola kontrola, ktorá bola otvorená za obdobie 01-22/2015, zákonným spôsobom ukončená. Sťažovateľka tiež naďalej tvrdí, že jej nebol doručený protokol č. 102254551/2017 ale 10225455/2017. Sťažovateľka odkázala na jej námietky podrobne uvedené v správnej žalobe, ktoré považuje za dôvody podľa § 440 ods. 1 písm. f), písm. g) S.s.p.

17. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že považuje napadnutý rozsudok krajského súdu za správny a námietky sťažovateľky za neopodstatnené, a preto navrhol kasačnému súdu, aby napadnutý rozsudok krajského súdu potvrdil.

IV.

Právny názor Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky

18. 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 28. apríla 2023 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

19. 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 vyrubení rozdielu dane sťažovateľke v sume 34.476,17 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 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.

20. Podľa § 46 ods. 8 Daňového poriadku zamestnanec správca 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 vykázať 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 vykázať alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov nezistí, výzva na vyjadrenie k protokolu sa nezasiela. Rovnako sa výzva nezašle, ak daňový subjekt neumožní vykonanie daňovej kontroly, v dôsledku čoho mu zanikne nárok na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného predpisu.

21. 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. Top 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.

22. 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.

23. 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.

24. 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.

25. 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.

26. 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.

27. 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.

28. 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...“.

29. 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...“

30. 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).

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

32. 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).

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

34. 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.

35. 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.

36. Správca dane svojimi zisteniami dôvodne spochybnil, že zdaniteľné plnenia boli realizované tak, ako to je uvedené na predložených faktúrach. 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.

37. Kasačný súd sa stotožnil s právnym názorom žalovaného a krajského súdu, že v daňovom konaní je povinnosťou daňového subjektu preukázať všetky tvrdené skutočnosti, pričom správca dane tieto dôkazy posudzuje. Správca dane, ktorý získa oprávnené pochybnosti o tom, či bola predmetná služba či tovar dodaná osobou, deklarovanou na predkladaných faktúrach, nie je povinný dokazovať nedodanie touto osobou, ale daňový subjekt musí vedieť preukázať uskutočnenie zdaniteľného obchodu osobou uvedenou v predkladanej faktúre, pokiaľ si uplatňuje právo na odpočítanie DPH z predkladanej dodávateľskej faktúry. Ak žalobca v tomto smere neunesie dôkazné bremeno, nemôže byť úspešný v uplatnení práva na odpočítanie.

38. Po preskúmaní veci sa kasačný súd stotožnil so záverom správnych orgánov, že k zdaniteľným obchodom deklarovanými faktúrami od spoločností KALICH, s.r.o. a PreShov H+R, s.r.o. nedošlo, teda sa neuskutočnili a išlo iba o formálne vystavenie faktúr. Sama sťažovateľka v kasačnej sťažnosti právny záver krajského súdu týkajúci sa vykonaného dokazovania ani nenamieta. Kasačný súd poukazuje na to, že na základe vykonaného rozsiahleho dokazovania správca dane zistil skutkový stav správne a v súlade s daňovým poriadkom. Kasačný súd po vyhodnotení súdneho spisu, ktorého súčasťou je aj administratívny spis žalovaného, dospel k rovnakému záveru ako krajský súd, a to, že správne orgány vo svojich rozhodnutiach dôkladne a rozsiahlo popisali zistený skutkový stav, ktorý aj samotný krajský súd uviedol vo svojom rozhodnutí, dôkazy, ktoré nadobudol správca dane v rámci daňovej kontroly a vyrubovacieho konania aj riadne vyhodnotil.

39. K námietke sťažovateľky, že krajský súd mal podľa jej názoru nariadiť vo veci pojednávanie, pretože si to povaha veci vyžadovala, kasačný súd uvádza, že nie je dôvodná. Sťažovateľka v žalobe a ani vo vyjadrení k vyjadreniu žalovaného k žalobe neuviedla, že chce nariadiť vo veci pojednávanie, a preto nepovažuje uvedené námietku za dôvodnú.

40. 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.

41. Čo sa týka kasačnej námietky, že sťažovateľke nebol doručený protokol č. 102254551/2017, tak kasačný súd po preskúmaní administratívneho spisu uvádza, že nie je dôvodná. Z administratívneho spisu totiž vyplýva, že protokol č. 102254551/2017 zo dňa 26.10.2017 bol sťažovateľke zaslaný. Prevzatie uvedeného protokolu sťažovateľkou je preukázané podpísanou doručenkou zo dňa 31.10.2017 (č.l. 42 administratívneho spisu).

42. 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.

43. 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.

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

Poučenie :

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