

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 3Sžfk/6/2020
Identifikačné číslo spisu: 4018200637
Dátum vydania rozhodnutia: 27. mája 2022
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Hatalová
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:4018200637.1

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) ELSD s.r.o., so sídlom Vlčany 1434, 925 84 Vlčany, IČO: 36 270 156, právne zastúpená Nagy & Partners, s.r.o., advokátskou kanceláriou, so sídlom Športová 470/11, 924 01 Galanta, IČO: 36 869 341, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101302651/2018 zo dňa 9. júla 2018, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 26S/35/2018-112 zo dňa 8. augusta 2019, 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 Nitra, ako prvostupňový správny orgán, rozhodnutím č. 100631547/2018 zo dňa 27.03.2018 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 žalobkyňi rozdiel dane v sume 4.367,70 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2014.

2. Na odvolanie žalobkyne žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 101302651/2018 zo dňa 09.07.2018 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 pokiaľ ide o námietku žalobkyne vo vzťahu k vzniku nároku na uplatnenie odpočítania dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2014 pri ňou tvrdených dodávkach stavebných prác - služieb od dodávateľa - spoločnosti Leporelo s.r.o., krajský súd konštatoval, že zákon č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) stanovil pre dokazovanie nároku na odpočítanie DPH prísnejšie podmienky ako pri iných druhoch daní a tieto podmienky sú uvedené v § 49 ods. 1, ods. 2 ako i § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. Ide o hmotnoprávne podmienky a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Vzhľadom na ľahkú zneužiteľnosť tohto nároku zákonodarca požaduje, aby platiteľ tejto dane, ktorý si uplatňuje nárok na odpočítanie dane bol schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené tak, ako sú deklarované v daňových dokladoch, teda v tomto prípade na faktúrach č. 2014109 a 2014108 vystavených spoločnosťou Leporelo s.r.o. pre žalobkyňu ako odberateľa. Z ustanovenia § 49 ods. 1, ods. 2 zákona o DPH jednoznačne vyplýva, že právo odpočítať daň vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare vzniká daňová povinnosť inému daňovému subjektu. Uvedené znamená, že žalobkyňa by si mohla odpočítať daň z pridanej hodnoty v prípade preukázaných dodávok služieb/tovaru, ktoré jej mal dodať ňou deklaroványm vyššie uvedeným dodávateľ. V tomto smere podľa názoru krajského súdu správca dane vykonal dokazovanie v potrebnom rozsahu.

5. V priebehu daňovej kontroly žalobkyňa predložila správcovi dane okrem iných aj 2 faktúry vystavené obchodnou spoločnosťou Leporelo s.r.o., z ktorých DPH predstavuje spolu sumu vo výške 4.367,70 €, pričom predmetom fakturácie sú prípravné zemné a opravárenské práce. Predloženie týchto faktúr, prípadne iných účtovných dokladov je však len jednou z podmienok pre uznanie odpočítania dane z pridanej hodnoty, ale nie je tým ešte preukázaná reálnosť a realizácia obchodnej transakcie; teda skutočná realizácia prác subjektom deklaroványm na uvedených faktúrach ako dodávateľ.

6. V konaní bolo preukázané, že spoločnosť Leporelo s.r.o. práce nevykonala. Táto skutočnosť vyplýva z výpovede svedka H. L., ktorý bol konateľom tejto spoločnosti v čase, keď mali byť práce dodávané. Uviedol, že spoločnosť nemala žiadnych pracovníkov, ktorí by predmetné práce mohli realizovať, nemala žiadnu techniku ani dopravné prostriedky a nemala žiadne materiálo-technické vybavenie. Tieto práce mala spoločnosť Leporelo uskutočniť subdodávateľsky, avšak ani tu konateľ spoločnosti nevedel uviesť, aké práce skutočne vykonal, nakoľko si už nepamätal a žiadne zmluvy so subdodávateľom nemá, nakoľko ich ani nepodpisoval.

7. Správca dane a ani krajský súd nespochybnili, že práce tak ako sú v uvedených faktúrach deklarované, aj v skutočnosti boli vykonané. Ale v danom prípade nebolo preukázané, že dielo fyzicky dodala spoločnosť Leporelo s.r.o. alebo jej prípadný subdodávateľ, ktorého konateľ spoločnosti Leporelo s.r.o. ani len nevedel označiť za účelom, aby správca dane mohol tieto skutočnosti preveriť. Dotknutý subjekt teda reálne vykonanie prác nepriznal a nevedel ani uviesť kto ich vykonal. Vzhľadom na uvedené skutočnosti správca dane správne neuznal uplatnené právo na odpočítanie dane. Je možné, že práce boli vykonané formou „čiernej práce“ fyzickými osobami, ktoré nie sú podnikateľskými subjektami, alebo osobami, ktoré neboli registrované na DPH. Faktúra je doklad, ktorým (ale nie na základe ktorého) platiteľ dane preukazuje svoje právo uplatniť odpočítanie dane. Aby k odpočítaniu mohlo prísť, nestačí len predložiť faktúru, pretože v prvom rade musí prísť k dodaniu prác, a z toho titulu ku vzniku daňovej povinnosti. Najskôr musí prísť k naplneniu materiálnej

podstaty veci (dodaniu stavebných prác) a až následne k vystaveniu faktúry (§ 71 zákona o DPH), len v takom prípade môže prísť k odpočítaniu dane. V prípade, že je vystavená faktúra, ale dodanie tovaru - služby sa neuskutoční (daňová povinnosť síce dodávateľovi vznikne na základe § 69 ods. 5 zákona o DPH), ale právo na odpočítanie nevzniká, základné pravidlá DPH musia byť dodržané v celom obchodnom reťazci. Aj z tohto dôvodu považoval správca dane a napokon aj krajský súd vykonanie dokazovania výsluchom odberateľov žalobkyne, ktorí mali potvrdiť vykonanie prác, za nadbytočné.

8. O nároku na náhradu trov konania rozhodol krajský súd podľa § 168 S.s.p. tak, že náhradu trov konania žalovanému nepriznal vzhľadom k tomu, že zo súdneho spisu nevyplýva, že by žalovanému v súvislosti s konaním nejaké trovy vznikli.

III.

Konanie na kasačnom súde

9. Proti rozsudku krajského súdu podala sťažovateľka v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodov uvedených v § 440 ods. 1 písm. g) 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.

10. Sťažovateľka dôvodila, že každá právnická osoba je zodpovedná len za svoje konanie, a preto nie je možné, aby bola žalobkyňa zodpovedná za konanie jej dodávateľa. Zároveň odmietla úvahy, že by pristupovala k výberu svojich dodávateľov nezodpovedne a bez ich preverenia. Z konania svojho dodávateľa - spoločnosti Leporelo, s.r.o. nemala podozrenie, že by tento konal v rozpore s daňovými predpismi alebo zákonom. Práce vykonávané spoločnosťou Leporelo, s.r.o. pravidelne kontrolovala a preverovala, pretože ich vykonanie bolo aj v jej záujme.

11. Pokiaľ ide o vykonanie fakturovaných prác spoločnosťou Leporelo, s.r.o., sťažovateľka uviedla, že správny súd ani žalovaný vykonanie týchto prác nespochybnil (napr. bod 26. rozsudku). Sporné ani nebolo, že dané práce nevykonala priamo spoločnosť Leporelo, s.r.o. (bod 24 rozsudku). Podľa sťažovateľky práce vykonal dodávateľ spoločnosti Leporelo, s.r.o. a táto forma vykonania prác bola pre sťažovateľku prijateľná, pričom pre ňu nebolo rozhodujúce, kto je tým subdodávateľom, a preto ho ani nemusela poznať. Dôležité bolo, aby tieto práce boli vykonané riadne a včas bez ohľadu, či ich vykonala priamo spoločnosť Leporelo, s.r.o. alebo jej subdodávateľa. Za tieto riadne dodané práce potom spoločnosť Leporelo, s.r.o. sťažovateľke vystavila faktúry, ktoré sťažovateľka uhradila bankovým prevodom, z uvedeného nič nenasvedčovalo tomu, že by niečo mohlo byť v neporiadku.

12. Pokiaľ ide o skutočnosť, že spoločnosť Leporelo, s.r.o. nedisponovala materiálno-technickým vybavením, pracovným vybavením alebo zamestnancami v danom čase, sťažovateľka v kasačnej sťažnosti opakovane zdôraznila, že spoločnosť Leporelo, s.r.o. ich nemusela vykonávať priamo, mohla si na výkon týchto prác zazmluvniť niekoho subdodávateľsky, čo slovenský právny poriadok umožňuje a v stavebnom priemysle ide o bežnú formu vykonania diela. Subjekt, ktorý reálne dielo uskutoční pritom ani len nemusí vedieť, kto je skutočným objednávateľom diela, pričom vykonávateľ diela je v bezprostrednom zmluvnom vzťahu len so svojím obchodným partnerom, objednávateľom.

13. Sťažovateľka polemizovala s rozsahom na ňu preneseného dôkazného bremena. Jednoznačne splnila všetky znaky a podmienky, aby dôkazné bremeno, ktoré naň nezákonne preniesli daňové orgány neznášala ona, ale práve daňové orgány, čo v rámci daňového konania aj preukázala (existencia materiálneho plnenia, faktúra, položkovitý opis druhu a ceny tovarov). Daňové orgány to vôbec nebrali do úvahy. Poukázala pri tom na rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky 3 Sžf 1/2011 a 4 Sžf 16/2010 a tiež na rozhodnutia Súdného dvora Európskej únie C-18/13, C-354/03, C-355/03, C-484/03 a C-80/11.

14. Namietala tiež, že správny súd nebral do úvahy, že zmluvy o dielo nemusia mať písomnú formu, pričom je bežné, že podnikatelia pri dodávkach menších prác takéto zmluvy nespisujú, pretože je pre

nich nadmerná administratívna a finančná záťaž. Z toho, že zmluva nie je uzavretá písomne, nemožno vyvodit', že zmluva uzavretá nebola.

15. Podľa tvrdení sťažovateľky konateľ spoločnosti Leporelo, s.r.o. jednoznačne potvrdil, že vystavené faktúry podpísal on, t.j. vykonané práce v plnom rozsahu uznal, ako uznal aj to, že dodané práce vykonal subdodávateľsky. Sťažovateľka vyfakturovanú cenu aj uhradila prevodom na účet. Ak by vyfakturované práce sťažovateľke neboli dodané, nemala by dôvod na ich úhradu. Kto konkrétne tieto práce vykonal už nie je starosťou ani zodpovednosťou sťažovateľky.

16. Ako nedostatočné sťažovateľka považovala aj odôvodnenie rozsudku, ktorý podľa sťažovateľky nie je jednoznačný, zrozumiteľný a preskúmateľný. Sťažovateľka namietala nevysporiadanie sa správneho súdu s jej žalobnými námietkami vo vzťahu k procesným pochybeniam žalovaného. Len strohé konštatovanie správneho súdu, že žalovaný sa nedopustil procesných pochybení namietaných v žalobe nie je v súlade so zásadami súdneho konania o preverení postupu správneho orgánu.

17. Žalovaný vyjadrenie ku kasačnej sťažnosti nepodal.

IV.

Právny názor Najvyššieho súdu

18. 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. 3Sžfk/6/2020. 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.

19. 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.), jednomyseľne (§ 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.).

20. 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 4.367,70 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2014, 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 spochybnit' 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.

21. Podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

22. 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.

23. 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.

24. 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>>.

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

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

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

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

d) neporušenosťou obsahu faktúry sa rozumie zachovanie obsahu faktúry,

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

26. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu potom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a s prihliadnutím na ustanovenie § 461 S.s.p. dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil 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.

27. 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.

28. 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.

29. 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.

30. 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.

31. 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...“.

32. 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...“

33. 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).

34. 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 ustáluje 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 bolo realizované konkrétnymi dodávateľmi, zaťažuje ju dôkazné bremeno vo vzťahu k tomuto tvrdeniu; pri jeho neunesení zostáva iba nepreukázaným tvrdením.

35. 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).

36. 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.

37. 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.

38. 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.

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

by hodnoverne potvrdili, že predmetné obchody sa uskutočnili tak, ako boli deklarované, čo sa v prejednávacom prípade nestalo.

40. 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.

41. 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, že sporné zdaniteľný obchod bol skutočne dodaný spoločnosťou Leporelo, s.r.o., či iným platiteľom DPH (subdodávateľia). Z obsahu administratívneho vyplynulo, že reálne plnenie deklarovaným dodávateľom poprel aj H. L., ktorý bol v tom čase oprávnený konať za spoločnosť Leporelo, s.r.o. a to tým, že spoločnosť nemala pracovníkov ani pracovné stroje a subdodávateľov označiť sám nevedel.

42. 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 a vysporiadal sa dôkladne aj so všetkými námietkami sťažovateľky.

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

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

45. Kasačný súd súčasne odkazuje na rozsudky tunajšieho súdu v obdobnej veci tých istých účastníkov konania, týkajúcich sa iných zdaňovacích období, napr. rozsudok sp. zn. 8Sžfk/6/2020 zo dňa 30.09.2020.

46. Po preskúmaní podanej kasačnej sťažnosti kasačný súd konštatuje, že s opakovanými právnymi námietkami sťažovateľky sa krajský súd v rozhodnutí riadne vysporiadal a nenechal otvorenú žiadnu spornú otázku, riešenie ktorej by zostalo na kasačnom súde, a preto námietky uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil najvyšší správny súd ako bezpredmetné, ktoré neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť rozhodnutia. Z uvedeného dôvodu kasačnú sťažnosť podľa § 461 S. s. p. ako nedôvodnú zamietol.

47. 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.

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

Poučenie :

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