

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 4Sfk/3/2022
Identifikačné číslo spisu: 4018200377
Dátum vydania rozhodnutia: 24. mája 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Monika Valašiková
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:4018200377.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD., LL.M. a členov senátu prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD. a JUDr. Zuzany Mališovej, v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): Z. M., nar. XX.XX.XXXX, M. E. XXX, M. E., právne zastúpený: BARKOCI law firm, s. r. o., so sídlom Námestie slobody 28, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/89/2018-173 zo dňa 26. júna 2019, takto

rozhodol:

I. Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a .

II. Účastníkom konania sa nárok na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a .

Odôvodnenie

I.

Konanie na krajskom súde

1. Krajský súd v Banskej Bystrici napadnutým rozsudkom č. k. 11S/89/2018-173 zo dňa 26.06.2019 žalobu žalobcu podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zamietol.

2. Dôvodil tým, že na Krajskom súde v Banskej Bystrici prebehlo viacero konaní, v ktorých vystupovali rovnakí účastníci konania a predmetom týchto konaní bolo preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutí žalovaného a jemu predchádzajúcich rozhodnutí a postupov prvostupňového správneho orgánu týkajúcich sa daňovej kontroly dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2014, dane z motorových vozidiel za zdaňovacie obdobie roku 2014 a dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január 2014 až december 2014, ktorá sa začala dňa 29.06.2016; a to napr. konanie vedené pod sp. zn. 11S/90/2018, v ktorom konaní správny súd vydal rozsudok č. k. 11S/90/2018-144 zo dňa 17.04.2019. Predmetné rozhodnutie sa vzťahovalo k preskúmaniu zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu, ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za

zdaňovacie obdobie september 2014. Nakoľko žalobca v tomto konaní uviedol rovnaké žalobné námietky ako v konaní vedenom pod sp. zn. 11S/90/2018, zo strany žalovaného bolo podané obsahom rovnaké vyjadrenie, pričom sa jedná o preskúmanie rozhodnutia žalovaného, ktorého podkladom pre vydanie rozhodnutia boli výsledky totožnej daňovej kontroly a rozdiel spočíval len v skutočnosti, že ide o iné zdaňovacie obdobie (september 2014) a inú sumu rozdielu dane z pridanej hodnoty. Správny súd konštatoval, že sa v plnom rozsahu stotožnil s právnym posúdením súdu uvedeným v rozsudku č. k. 11S/90/2018-144 zo dňa 17.04.2019 a pokladal ho za plne aplikovateľný na vec prejednávanú v tomto konaní, ktoré sa týka zdaňovacieho obdobia apríl 2014. Preto, odvolávajúc sa na vyššie uvedený rozsudok a jeho odôvodnenie, podanú žalobu zamietol, keď rozhodnutie a postup žalovaného, ako i prvostupňového správneho orgánu považoval za plne súladný so zákonom.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenia

3. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v procesnom postavení sťažovateľa (ďalej len „sťažovateľ“) kasačnú sťažnosť, v ktorej uplatnil ako dôvod, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ SSP) a navrhol kasačnému súdu, aby zmenil napadnutý rozsudok tak, že zruší rozhodnutie žalovaného spolu s rozhodnutím správcu dane a vec vráti správcovi dane na nové konanie, alebo zruší napadnutý rozsudok krajského súdu a vec vráti krajskému súdu na ďalšie konanie. Zároveň žiadal priznať právo na náhradu trov konania na krajskom súde aj kasačnom súde vo výške 100%.

4. Podľa názoru sťažovateľa krajský súd vec nesprávne právne posúdil, nakoľko sťažovateľ riadne preukázal nárok na odpočítanie dane. Mal za to, že súd pri rozhodovaní nebral do úvahy vyjadrenia svedkov, konateľov jednotlivých spoločností, ako aj vyjadrenia splnomocneného zástupcu sťažovateľa.

5. Sťažovateľ citoval z odôvodnenia rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/1/2010 zo dňa 19. augusta 2010, poukázal na rozsudky Súdneho dvora EÚ v (spojených) veciach Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd. (C-353/03) a Bond House Systems Ltd (C-484/03), ako aj na rozsudok zo 6. decembra 2012 vo veci Bonik EOOD, C-285/11 a dovoľával sa ich aplikácie. Uviedol, že žalovaný v zmysle tejto judikatúry nepreukázal, že sťažovateľ mal alebo mal mať vedomosť o prípadných podvodných konaniach v rámci preverovaného obchodného reťazca, a už vôbec nepreukázal, že by sťažovateľ bol priamym úmyselným účastníkom potencionálnych podvodných konaní.

6. Podľa názoru sťažovateľa ustanovenie § 24 Daňového poriadku nepredstavuje absolútne dôkazné bremeno daňových subjektov, ale len vymedzuje rozsah ich dôkaznej povinnosti. Dôkazné bremeno znáša daňový subjekt len ku skutočnostiam, ktoré sám tvrdí (§ 45 ods. 1 písm. c) Daňového poriadku). Pretože dôkazné bremeno nie je možné ponímať extenzívne a rozširovať ho aj na preukázanie iných skutočností, teda aj takých, na ktoré sa vzťahuje dôkazná povinnosť iných subjektov, sťažovateľ mal preukázať len to, že stavebné práce boli dodané spoločnosti DYNAMIC a že tieto stavebné práce boli sťažovateľovi dodané od spoločnosti IP-ECONOMIC.

7. Sťažovateľ uviedol, že žalovaný a súd, tieto skutočnosti nespochybnili, preto sťažovateľovi nemôže byť na vrub pričítaná skutočnosť, že u jeho dodávateľa došlo ku skutočnosti, ktorá ovplyvnila jej riadny chod prípadne, že jeho dodávateľ riadne neregistroval svojich zamestnancov alebo dodávateľov. Sťažovateľ predložil všetky aktuálne jemu dostupné dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenia, ktorými musel a reálne mohol disponovať, a tým splnil svoju dôkaznú povinnosť podľa ustanovenia § 24 Daňového poriadku.

Mal za to, že v prípade daňovej kontroly správca dane pričítal sťažovateľovi existenciu dôkaznej núdze ohľadne skutočností, ktoré netvorili jeho dôkazné bremeno, pričom krajský súd takéto konanie nesprávne považuje za správne. V tejto súvislosti poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn.

5Sžf/49/2010 zo dňa 30. júna 2011 i na závery Súdneho dvora EÚ vyslovené v rozsudku v spojených veciach C-439/04 a C-440/04 zo 06. júla 2006 Kittel a Recolta Recycling, v rozsudku v spojených veciach C-80/11 a C-142/11 z 21. júna 2012 Mahagében a Dávid, v rozsudku vo veci C-384/04 z 11.5.2006 Federation of Technological Industries, rozsudok vo veci C-271/06 z 21.02.2008 Netto Supermarkt, v rozsudku vo veci C-110/98 z 21. marca 2000 Gabalfrisa, v rozsudku vo veci C-255/02 z 21.02.2006 Halifax, v rozsudku vo veci C-385/09 z 21. októbra 2010 Nidera Handelscompagnie, v rozsudku vo veci C-438/09 z 22. decembra 2010 Dankowski.

8. Sťažovateľ argumentoval, že správca dane nemôže od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty vo všeobecnosti požadovať preverenie, že osoba, ktorá vystavila faktúru vzťahujúcu sa na tovar a služby, s ktorou je spojený uplatňovaný nárok, spĺňa podmienky zdaniteľnej osoby, disponuje predmetným tovarom, je schopná ho dodať a splnila si svoju povinnosť podať daňové priznanie a uhradiť daň z pridanej hodnoty, a tiež, aby v tejto súvislosti disponovala takýmito dokumentmi a zároveň namietal, že krajský súd sa touto skutočnosťou žiadaným spôsobom nezaoberal.

9. Sťažovateľ ďalej uviedol, že podľa ustálenej judikatúry Ústavného súdu Slovenskej republiky neoddeliteľnou súčasťou princípov právneho štátu zaručeného podľa čl. 1 Ústavy SR je aj princíp právnej istoty. Mal za to, že ak daňový subjekt splní všetky predpoklady vyžadované právnymi predpismi na uplatnenie práva odpočítať daň na vstupe, následný postup správcu dane, ktorým daňovému subjektu zamietne uplatnený nárok, nie je v súlade s legitímnou predvídateľnosťou postupu orgánov verejnej moci. Za predpokladu, že platiteľ preukáže splnenie všetkých zákonných predpokladov, mohlo by uvedené konanie krajského súdu vykazovať znaky svojvôle pri výklade a aplikácii právnych noriem.

10. V kontexte rozsahu daňovej kontroly na DPH vykonanej správcom dane sťažovateľ upozornil aj na princíp proporcionality vyjadrený v článku 13 ods. 4 Ústavy Slovenskej republiky. Ďalej uviedol, že daňová kontrola predstavuje mimoriadne závažný a intenzívny zásah do individuálnej právom chránenej sféry daňového subjektu zo strany orgánov finančnej správy a takýto zásah je možný výlučne pri rešpektovaní základných ústavných princípov, z nich najmä princípu zákonnosti a princípu proporcionality a tiež základných zásad daňového konania.

11. Sťažovateľ mal za to, že postup súdu, ktorý má za cieľ systematicky spochybníť právo sťažovateľa na odpočítanie dane napriek skutočnosti, že spĺňa všetky zákonné predpoklady na takýto odpočet, môže byť posúdený ako postup rozporný s uvedeným ústavným princípom proporcionality. Podľa ustálenej judikatúry Ústavného súdu Slovenskej republiky pre dodržanie ústavného princípu proporcionality totiž nestačí, že správca dane postupuje v súlade so zákonom, ak jeho postupom nie sú rešpektované medze Ústavy Slovenskej republiky a zásahy do práv a právom chránených záujmov daňových subjektov nie sú primerané cieľu, ktorý sa má dosiahnuť.

12. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

III.

Konanie na kasačnom súde

13. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky konajúci ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, a jednomyselne (§ 464 v spojení s § 139 ods. 4 SSP) si osvojil záver, že kasačnú sťažnosť je v zmysle § 461 SSP potrebné zamietnuť, nakoľko po jej preskúmaní kasačný súd na základe nižšie uvedených právnych názorov dospel k záveru, že je nedôvodná. Kasačný súd rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený tak na úradnej tabuli súdu, ako aj na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu.

14. Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu kasačný súd zistil skutkový stav, z ktorého vyplýva, že správca dane na základe výsledkov daňovej kontroly dane z príjmov fyzickej

osoby za zdaňovacie obdobie roku 2014, dane z motorových vozidiel za zdaňovacie obdobie roku 2014 a dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január až december 2014 zistil, že sťažovateľ si v zdaňovacom období apríl 2014 uplatnil právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty vo výške 3.968,- eur na základe faktúr 201404004 zo dňa 09.04.2014 v sume 4.800,- eur, č. 201404005 zo dňa 14.04.2014 v sume 4.800,- eur, č. 201404006 zo dňa 22.04.2014 v sume 4.800,- eur, č. 201404011 zo dňa 28.04.2014 v sume 4.800,- eur, č. 201404013 zo dňa 30.04.2014 v sume 4.608,- eur vystavených dodávateľom IP - ECONOMIC s.r.o. za dodanie služby (stavebné práce).

15. Dňa 29.06.2016 začal Daňový úrad Nitra (ďalej len „správca dane“) u sťažovateľa daňovú kontrolu dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2014, dane z motorových vozidiel za zdaňovacie obdobie roku 2014 a dane z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „daň“ alebo „DPH“) za zdaňovacie obdobia január - december 2014. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil správca dane protokol zo dňa 25.05.2017, ktorý bol sťažovateľovi spolu s výzvou na vyjadrenie doručený 31.05.2017, kedy došlo k ukončeniu daňovej kontroly.

16. Správca dane rozhodnutím č. 102519402/2017 zo dňa 06.12.2017 (ďalej aj „rozhodnutie správcu dane“) podľa § 68 odsek 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 sťažovateľovi rozdiel dane za zdaňovacie obdobie apríl 2014 v sume 3.968, - eur. Správca dane neuznal sťažovateľovi uplatnené odpočítanie dane z dodávateľských faktúr za dodanie služieb (stavebných prác) od dodávateľa - v čase vykonania kontroly už vymazanej spoločnosti IP-ECONOMIC s. r. o., ktorej posledným právnym nástupcom bola spoločnosť RELCO s. r. o. z dôvodu, že na základe zistených skutočností zdaniteľné obchody tak ako boli deklarované sa neuskutočnili a nie je preukázané skutočné dodanie služieb deklarovanych na faktúrach dodávateľom IP - ECONOMIC s.r.o., a teda neboli sťažovateľom splnené podmienky na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj ako „zák. č. 222/2004 Z. z.“).

17. Na odvolanie sťažovateľa žalovaný rozhodnutím č. 100532949/2018 zo dňa 12.03.2018 (ďalej aj „rozhodnutie žalovaného“ alebo „preskúmané rozhodnutie“), postupom podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku, rozhodnutie správcu dane potvrdil.

IV.

Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

18. Podľa § 49 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z. z. právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

19. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zák. č. 222/2004 Z. z. 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 odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

20. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z. z. 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.

21. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku daňový subjekt preukazuje

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

22. Podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

23. Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

24. Keďže obdobná vec rovnakých účastníkov konania týkajúca sa len iného zdaňovacieho obdobia, v rámci posúdenia prakticky rovnakej právnej otázky, bola predmetom konania a rozhodovania kasačného súdu v právnej veci sp. zn. 1Sžfk/80/2019 zo dňa 28.10.2021. V tomto smere kasačný súd v súlade s § 464 ods. 1 SSP na rozhodnutie sp. zn. 1Sžfk/80/2019 poukazuje, v celom rozsahu sa s ním stotožňuje a na vybrané časti rozhodnutia odkazuje:

„19.Kasačný súd zdôrazňuje, že účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi 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.

20. Neoddeliteľnou súčasťou fungovania mechanizmu dane z pridanej hodnoty je právo daňového subjektu na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Uvedené právo predstavuje jednu zo zásad fungovania systému dane z pridanej hodnoty, ktorá vyplýva zo Smernice 2006/112/ES zo dňa 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, ktorá bola transponovaná aj do nášho zákona č. 222/2004 Z.z.. Túto zásadu, resp. právo nemožno chápať ako absolútne právo platiteľa na odpočet dane z pridanej hodnoty.

21. Preukazovanie práva na odpočet dane z pridanej hodnoty vyplýva jednak z hmotnoprávných podmienok stanovených v zák. č. 222/2004 Z.z., ale taktiež je prepojené

aj na procesnoprávne podmienky zakotvené v daňovom poriadku. Zákon o dani z pridanej hodnoty vychádza z predpokladu, že zdaniteľný obchod reálne prebehol. Povinnosť preukázania reálneho uskutočnenia dodávky tovaru alebo služieb teda vyplýva z daňového poriadku ako procesného predpisu upravujúceho daňové konanie. Určiť presnú hranicu, po ktorú je dôkazná povinnosť na daňovom subjekte a hranicu, od ktorej ho už dôkazné bremeno nezaťažuje, býva častokrát obtiažne a pomerne nejednoznačné. V zásade však platí, že daňový subjekt ako podnikateľ koná vo vlastnom mene a na vlastnú zodpovednosť. Ak má teda preukázať zodpovedný prístup, mal by sa snažiť vo vlastnom záujme, v reálnom čase uskutočňovania obchodu získavať dôkazy o tom, že bol uskutočnený, aby v budúcnosti nemohli vzniknúť pochybnosti o jeho realizácii.

22. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23. júna 2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23. februára 2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi. Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane dôkazného subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom ustanovených 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 nárok si uplatňuje 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.“

23. Podľa rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17. februára 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 aplikácie relevantných zákonných ustanovení. 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, nakoľko daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávajúcim dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť záveru 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.

24. Kasačný súd v tejto súvislosti uvádza, že judikatúra najvyššieho súdu zaoberajúca sa dôkazným bremenom v daňovom konaní, osobitne pokiaľ ide o preukazovanie uskutočnenia zdaniteľného plnenia, je rozsiahla a prešla istým vývojom, ale v posledných rokoch sa jasne ustálila v tom, že nepostačuje predložiť faktúru, zmluvu a preberací protokol s položkami v prílohe, ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o reálnosti takéhoto zdaniteľného obchodu a vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov. Kasačný súd v tejto súvislosti poukazuje na rozhodnutia vo veciach

sp. zn. 3Sžfk/40/2017, 4Sžfk/38/2017, 1Sžfk/1/2017, 6Sžfk/43/2017, 1Sžf/82/2016,

ako aj uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 705/2017.

25. Podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a)

zák. č. 222/2004 Z.z. sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť (keďže to zákon neustanovuje) ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani za dobromyseľnosti platiteľa. Naopak, zákonodarca požaduje (pre ľahkú zneužitelnosť), aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné plnenia boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre.

26. Z obsahu administratívneho spisu žalovaného vyplýva, že správca dane v priebehu daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec [apríl] 2014 preveroval opodstatnenosť uplatnenia práva sťažovateľa na odpočítanie dane v sume 4.100 Eur faktúry č. 20140301 zo dňa 03.03.2014, č. 20140302 zo dňa 06.03.2014, č. 20140303 zo dňa 10.03.2014, č. 20140304 zo dňa 13.03.2014, č. 201403020 zo dňa 28.03.2014 za dodanie služby (podľa mandátnej zmluvy zo dňa 2. januára 2014) od dodávateľa IP - ECONOMIC s.r.o. Správca dane za účelom zistenia skutkového stavu veci a objasnenia okolností o reálnom uskutočnení zdaniteľného obchodu vykonal v rámci daňovej kontroly i vo vyrubovacom konaní dokazovanie, na základe ktorého preveril skutočnosti, či bola spoločnosť IP - ECONOMIC s.r.o. skutočným dodávateľom deklarovaných zdaniteľných plnení.

27. Krajský súd prisvedčil tvrdeniu správcu dane a žalovaného, že sťažovateľ nepreukázal ním deklarovanú obchodnú transakciu (dodanie stavebných prác od spoločnosti

IP- ECONOMIC s.r.o. ako dodávateľa). S poukazom na výsledky dokazovania vykonaného správcom dane bol krajský súd toho názoru, že sťažovateľom deklarovanému dodávateľovi nemohla vzniknúť daňová povinnosť na dani z pridanej hodnoty z titulu deklarovaného, ale nepreukázaného dodania stavebných prác sťažovateľovi, a preto nemohlo ani sťažovateľovi vzniknúť právo na odpočítanie tejto dane.

28. Kasačný súd sa v plnom rozsahu stotožňuje s právnymi závermi krajského súdu v napadnutom rozsudku. Opodstatnenosť pochybností správcu dane o uskutočnení plnení deklarovaných v posudzovaných faktúrach jednoznačne vyplynula z výsledkov dokazovania, v zmysle ktorých sa ako u dodávateľskej spoločnosti tak i u subdodávateľa nepotvrdilo uskutočnenie zdaniteľných plnení uvedených vo faktúrach č. 20140301 zo dňa 03.03.2014, č. 20140302 zo dňa 06.03.2014, č. 20140303 zo dňa 10.03.2014, č. 20140304 zo dňa 13.03.2014, č. 201403020 zo dňa 28.03.2014 od dodávateľa IP- ECONOMIC s.r.o, nakoľko nebolo preukázané, kto deklarované práce vykonal. Dodávateľ, ktorý nemal žiadnych zamestnancov mal zabezpečiť dodanie prác subdodávateľmi. Pochybnosti správcu dane boli potvrdené výsluchom bývalej konateľky dodávateľa IP- ECONOMIC s.r.o. P. V., ktorá potvrdila vystavenie predložených faktúr pre sťažovateľa ako odberateľa na základe mandátnej zmluvy zo dňa 2. januára 2014, ich zaúčtovanie, doklady však nevedela predložiť, nakoľko účtovníctvo bolo podľa protokolu zo dňa 19. februára 2015 odovzdané likvidátorovi spoločnosti Bankrot, s. r. o. Bývalá konateľka uviedla, že sťažovateľovi ako odberateľovi boli v zmysle mandátnej

zmluvy dodané stavebné práce na rodinných domoch (stierky, obklady, vynášanie odpadu a pod.) v okolí Nitry, ona zabezpečila ľudí a práce im zadelil sťažovateľ podľa potreby. Práce realizovali subdodávatelia, žiadneho však neoznačila. Sťažovateľ neposkytol žiadne údaje o osobách, ktoré mali predmetné práce vykonať, resp. ich vykonali, napriek tomu, že bol oboznámený s výpoveďou bývalej konateľky spoločnosti IP - ECONOMIC s.r.o. Sťažovateľ napokon ako osobu, ktorá práce vykonala označil R. C., z jeho svedeckej výpovede vyplynulo, že vykonal pre spoločnosť IP - ECONOMIC s.r.o. ako živnostník murárske práce v Drážovciach na stavbe haly v bližšie neuvedenom období. Výpoveďou R. C. nebolo jednoznačne preukázané dodanie stavebných prác podľa faktúr za obdobie marec [apríl] 2014, na základe ktorých si sťažovateľ uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty.

29. Kasačný súd sa rovnako stotožnil so záverom krajského súdu, že dôkazom o dodaní stavebných prác sťažovateľovi nie je ani mandátna zmluva zo dňa 2. januára 2014, v zmysle ktorej sa mandatár (IP - ECONOMIC s.r.o.) zaviazal vykonávať stavebné práce pre mandanta (sťažovateľ), ktoré zabezpečí mandant, pričom v nej nie sú stavebné práce nijako konkretizované. Za dôkaz o vykonaní stavebných prác dodávateľom IP - ECONOMIC s.r.o.

a ich dodaní sťažovateľovi nemožno považovať ani faktúry č. 20140301 zo dňa 03.03.2014, č. 20140302 zo dňa 06.03.2014, č. 20140303 zo dňa 10.03.2014, č. 20140304 zo dňa 13.03.2014, č. 201403020 zo dňa 28.03.2014 s predmetom fakturácie „na základe mandátnej zmluvy zo dňa 02.01.2014“, v ktorých nie sú fakturované práce vôbec špecifikované, pričom na identifikáciu týchto prác nie je postačujúce uvedenie merných jednotiek. Dôkazom o dodaní stavebných prác sťažovateľovi zo strany spoločnosti IP- CONOMIC s.r.o. v zmysle faktúr č. 20140301 zo dňa 03.03.2014, č. 20140302 zo dňa 06.03.2014, č. 20140303 zo dňa 10.03.2014, č. 20140304 zo dňa 13.03.2014, č. 201403020 zo dňa 28.03.2014 nie sú ani faktúry (s predmetom fakturácie murárske práce za mesiac marec, máj, júl - august, september - október, november - december 2014) vystavených subdodávateľom Lukášom Tóthom pre spoločnosť IP - ECONOMIC s.r.o. ako odberateľa v celkovej sume 3.210,- €, ani súpis prác od dodávateľa IP - ECONOMIC s.r.o. na stavbách označených ako: Zberný dvor - Lužianky - Hala, Priemyselný park - hala - Drážovce, Pečivárne - výrobná fometov - Dunajská Streda, Priemyselný park - CEHIP - Vráble, Obchodné centrum Decathlon - Letisko - Bratislava, z ktorého nie je zrejmé, ktoré z týchto prác boli fakturované faktúrami č. 20140301 zo dňa 03.03.2014, č. 20140302 zo dňa 06.03.2014, č. 20140303 zo dňa 10.03.2014, č. 20140304 zo dňa 13.03.2014, č. 201403020 zo dňa 28.03.2014 na základe ktorých si sťažovateľ uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2014 a ktorej stavby, resp. stavieb sa predmetné faktúry týkali, kedy boli práce vykonané, kto ich za dodávateľa dodal a kto ich za odberateľa prevzal.

30. Uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomická činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu. Vzhľadom na to má daňový subjekt ako platiteľ dane, možnosť obstarat' si dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosť rozhodujúce pre určenie dane Daňový subjekt uplatňujúci si odpočítanie dane z pridanej hodnoty má v daňovom konaní preukázať reálne vykonanie zdaniteľného plnenia deklarovanej dodávateľom, resp. subdodávateľom, pretože jeho uskutočnenie a vykonanie zákon automaticky nepredpokladá. Účelom daňového konania je overiť, či sa zdaniteľné plnenie uskutočnilo tak, ako to tvrdí daňový subjekt.

31. Kasačný súd mal za preukázané, že žalovaný, ako aj správca dane pri výkone daňovej kontroly, ako aj vo vyrubovacom konaní vyhodnotili všetky dôkazy a zistené skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane v ich vzájomnej súvislosti a prihliadli na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Správca dane viedol dokazovanie s cieľom preveriť realnosť obchodov deklarovanej faktúrami, pričom v priebehu daňovej kontroly preveroval uskutočnenie zdaniteľných plnení nielen z formálnej stránky, ale preveroval tiež, či boli zdaniteľné obchody reálne uskutočnené.

32. Správca dane nepriznal sťažovateľovi odpočítanie dane za vykonanie stavebných prác dodávateľom IP - ECONOMIC s.r.o. na základe vykonaného dokazovania pre porušenie ustanovenia § 49 ods. 1 a 2 písm. a) v nadväznosti na ustanovenie § 51 ods. 1 písm. a) a § 19 ods. 2 zák. č. 222/2004 Z.z.. V posudzovanej veci vykonanie prác nebolo spochybnené, ale nebolo preukázané, že práce dodal deklarovanej dodávateľ.

33. Kasačný súd zdôrazňuje, že prípad sťažovateľa nebol posudzovaný z hľadiska daňového podvodu, a preto neobstoja ani v tomto smere uplatnené námietky a argumenty sťažovateľa.

34. Kasačný súd dospel k záveru, že skutočnosti, ktorými sťažovateľ v kasačnej sťažnosti spochybňoval napadnutý rozsudok boli totožné s námietkami, ktoré namietal už v správnom konaní i v žalobe a s ktorými sa krajský súd náležite vysporiadal. Pokiaľ namietal nedostatočné vysporiadanie sa so všetkými žalobnými námietkami, kasačný súd poukazuje na konštantnú judikatúru Ústavného súdu Slovenskej republiky (napr. nález IV. ÚS 236/06), v zmysle ktorej všeobecný súd (ani kasačný) 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 bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania. Preto 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.

35. Kasačný súd sa preto stotožnil so záverom krajského súdu a daňových orgánov v tejto veci, že neunesením dôkazného bremena zo strany sťažovateľa, sa pochybnosti o reálnosti dodania služieb spoločnosťou IP - ECONOMIC s.r.o., stali relevantným dôvodom pre neuznanie nároku sťažovateľa na vrátenie fakturovanej dane z pridanej hodnoty. A to z dôvodu nesplnenia zákonných podmienok na odpočet podľa § 19, § 49 a § 51 zák. č. 222/2004 Z.z., ktoré viažu priznanie nároku na odpočítanie dane na vznik daňovej povinnosti u dodávateľskej spoločnosti IP- CONOMIC s.r.o., čo však v danej veci v zdaňovacom období marec 2014 ani po vykonanom dokazovaní finančnými orgánmi, nebolo jednoznačne preukázané.“

25. Nad rámec uvedeného kasačný súd, k dodatočne predloženým rozhodnutiam Krajského súdu v Trnave zo strany sťažovateľa, považuje za nevyhnutné poznamenať, že ide o rozhodnutia týkajúce sa iných účastníkov, ako aj skutkovo a právne rozdielnej veci a zároveň ide rozhodnutia súdu nižšej inštancie, ktorými kasačný súd nie je viazaný.

26. Záverom Najvyšší správny súd uvádza, že kasačná sťažnosť žalobcu neobsahuje žiadne právne relevantné tvrdenia a dôkazy, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku správneho súdu. Kasačný súd preto kasačnú sťažnosť žalobcu ako nedôvodnú podľa § 461 SSP zamietol.

27. O trovách konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že sťažovateľovi, ktorý bol v konaní neúspešný právo na náhradu trov konania pred kasačným súdom nepriznal.

28. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu SR pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP).

Poučenie :

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

