

Daňový systém a daňové konanie, aplikačná prax súdov SR a Finančného riaditeľstva SR

Dokazovanie v daňovom konaní
Aktuálne poznatky z rozhodovacej činnosti súdov vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty

© Miroslav Gavalec
Omšenie február 2017

Program prezentácie

- S.s.p. a daňové právo (spory)
- Základné zásady daňového konania
- Daňová kontrola
- Dokazovanie v daňovom konaní
- Prieskum zákonnosti daňového dokazovania
- Vybraná DPH judikatúra NSSR

I. S.s.p. a daňové spory

1. Krátky exkurz

- od 01.07.2016
 - zákon č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok
 - VEĽMI zložitý, nesúrodý, neúplný (§ 25 S.s.p.) a kauzálne podrobný právny predpis s množstvom legislatívnych nepodarkov (§ 71 ods. 1 S.s.p.)
 - transpozícia EÚ predpisov, nedostatočné personálne zabezpečenie, žiadne judikačné databázy, finančné podcenenie, Spravovací a kancelársky poriadok vôbec neprispôsobený na jeho aplikáciu

2. Procesná úprava

- jednostupňová súdna ochrana právam jednotlivcom v oblasti verejnej správy
 - § 6 ods. 2 S.s.p. definuje 11 osobitných konaní s viacerými subkonaniami
 - § 30 S.s.p. musí riešiť kolíziu jednotlivých konaní
- krajský súd ako správny súd

3. Konanie po novom o daňových sporoch

- všeobecná správna žaloba
 - § 177 a nasl. S.s.p.
- povinné PZ od počiatku (§ 49 ods. 1 S.s.p.)
 - inak doložiť doklad o VŠ PrávF (§ ods. 2 písm. b/ S.s.p.)
- výslovne skutkovo a právne uviesť žalobné body (§ 182 ods. 1 písm. e/ S.s.p.)
- NIE automaticky odkladný účinok (§ 185 ods. 1 S.s.p.)

4. Výnimky

- správna žaloba vo veciach správneho trestania (§ 194 S.s.p.)
 - napr. sankčné úroky (A a B c/a Norway)??
- konanie o žalobe proti nečinnosti správcu dane (§ 242 S.s.p.)
 - napr. MVI ??
- konanie o žalobe proti inému zásahu správcu dane (§ 252 S.s.p.)

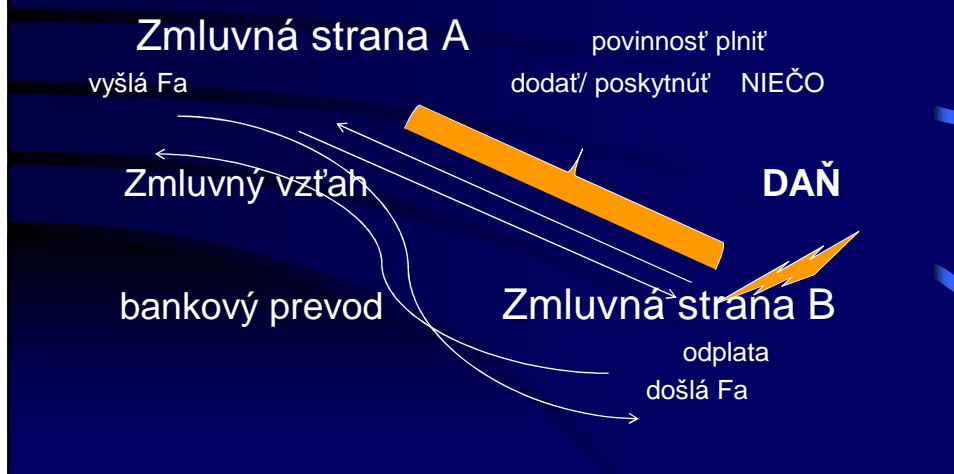
5. Úvod do daňových pojmov

- DAŇ
 - nie je trest (čl. 6 ods. 1 Dohovoru)
 - dobrovoľná majetková solidarita jednotlivca so štátom
 - výnimočne krytá čl. 6 ods. 1 (napr. rozsudok vo veci J. B. v. Swiss z 03.05.2001 k A- 31827/96)
 - zákonodarca (§ 2 písm. b/ Daň Poriadku)
 - daň podľa osobitných predpisov vrátane úroku z omeškania, úroku a pokuty podľa tohto zákona alebo osobitných predpisov a miestny poplatok za komunálne odpady a drobné stavebné odpady podľa osobitného predpisu

6. Úvod do daňového práva II.

- DAŇOVÁ POVINNOSŤ
 - právny stav daňového subjektu, ktorému „*ex offo*“ vznikla zákonná povinnosť odvieť peňažné plnenie v prospech „*fiscus*“ spôsobom, vo výške a lehote vymedzenej zákonom
- DAŇOVO-PRÁVNY VZŤAH
 - oprávnenie správcu dane zabezpečiť riadny výber daní
 - (analogicky § 2 písm. a/ Daňového poriadku)
 - daňová povinnosť

6a. Klasická schéma D-PV



6b. Judikatúra

- 5 Sžf 33/2007
 - Platiteľ dane pri uplatňovaní svojho nároku na odpočítanie DPH jednoznačne deklaruje voči správcovi dane, že služba bola skutočne poskytnutá a tovar mu bol skutočne dodaný od konkrétne označeného platiteľa dane z pridanej hodnoty, tzn. že je preukázaná existencia obojsmerného účtovného, daňového a právneho vzťahu medzi poskytovateľom a nadobúdateľom zdaniteľného plnenia tak, ako to predpokladá zákon o DPH.

6c. Judikatúra ďalej

- V tomto konkrétnom prípade ide o kúpu tovaru, kde ako charakteristický sprievodný znak prevažujú dôveryhodné záznamy osvedčujúce výdaj a príjem tovaru na **obidvoch** stranách, tzn. evidencia účtovná [účtovné záznamy], poprípade skladová [príjemka tovaru spolu s dopravným dokladom].

7. Štruktúra sústavy daní

- priame dane
 - daň z príjmov, zo stavieb, z pozemkov, z bytov, cestná daň
- nepriame dane
 - daň z pridanej hodnoty (univerzálna)
 - spotrebné (selektívne) dane
 - historicko-demografický vývoj
 - od soli, vína, piva cez alkohol až po palivá

8. Právne definície I.

- zdroj - zák. č. 222/2004 Z.z.
 - DPH definícia – NIE JE
 - predmet DPH (§ 2 + § 8) – iba za protihodnotu
 - zdaniteľný obchod
 - dodanie tovaru, poskytnutie služby
 - intrakomunitárne nadobudnutie tovaru (dovoz)
 - dovoz tovaru (??)
 - subjekty
 - zdaniteľná osoba
 - platiteľ (povinný / dobrovoľný)
 - osoba registrovaná na daň

9. Právne definície II.

- predmet DPH (§ 2) – iba za protihodnotu
 - dodanie tovaru, poskytnutie služby
 - intrakomunitárne nadobudnutie tovaru (dovoz)
 - dovoz tovaru (??)
- subjekty
 - zdaniteľná osoba
 - platiteľ
 - **osoba registrovaná na daň**

10. Daňová povinnosť - vznik

- § 19 až § 21
- skutková existencia
 - dodávky tovaru, poskytnutia služby
 - časovo
 - dňom jednorazového dodania / poskytnutia
 - posledným dňom obdobia platby u čiastkových / opakovaných
 - dňom zaplatenia vopred
 - a iné modifikácie

11. Oslobodenie od DPH

- § 28 až § 48b
 - poštové služby
 - zdravotná starostlivosť
 - výchovné, vzdelávacie, športové, kultúrne služby
 - sociálna pomoc, televízia a rozhlas
 - dodanie a nájom nehnuteľností
 - osobný dovoz tovaru v limitovanom množstve
 - intrakomunitárny vývoz tovaru
 - trojstranný obchod
 - extrakomunitárny vývoz tovaru

12. Právo odpočítať DPH

- § 49
 - iba platiteľ (identifikovateľný IČ DPH)
- conditio sine qua non
 - existencia daňovej povinnosti (u dodávateľa)
- časovo – v rovnaký deň
 - ďalšie podmienky
 - daň je voči platiteľovi uplatnená dodávateľom
- právna identifikácia uplatnenia
 - vyšlá FAKTÚRA od dodávateľa

13. Možnosť uplatniť právo odpočítať DPH

- § 51 + modifikácie
 - ZNEUŽITIE práva (Halifax)
- disjunktívne podmienky:
 - doručenie striktne formálnej faktúry +
 - daň je uvedená v záznamoch
 - faktúra doručená od dodávateľa z iného členského štátu (iná forma)
 - dovozný doklad potvrdený colným orgánom
- KEDY
 - zdaňovacie obdobie vzniku daňovej povinnosti

14. Klasická schéma

Dodávateľ: daň na výstupe = daňová povinnosť

vyšlá Fa

Zdaniteľný obchod

Faktúra

preukazuje zdaniteľný obchod

Príjemca (odberateľ)

daň na vstupe = hodnota odpočtu dane

došlá Fa

15. Trojstranný obchod



16. Karusel

prípady Optigen a spol. C-354/03 a C-355/03



17. Faktúra - pojem

- § 71
 - striktno formalizovaný písomný/elektronický doklad/oznámenie vyhotovené podľa zák. č. 222/2004 Z.z. alebo zákona iného členského štátu
- Požiadavky na faktúru:
 - vierohodnosť pôvodu
 - potvrdenie totožnosti dodávateľa
 - neporušenosť obsahu
 - zachovanie obsahu faktúry
 - čitateľnosť faktúry

18. Faktúra - náležitosti

- § 74
 - identifikácia dodávateľa a príjemcu (žalobca)
 - poradové číslo faktúry
 - dátum dodania tovaru/ služby/ prijatie platby
 - dátum vyhotovenia faktúry,
 - identifikácia dodaného tovaru/ služby
 - základ dane a jej sadzbu (oslobodenie)
 - výšku dane (€)
 - informáciu
 - » "vyhotovenie faktúry odberateľom" a iné

19. Kasačné poznatky I.

- 1 Szak18/2016 z 03.01.2017
 - Sťažovateľ na prvom mieste namieta, že krajský súd sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu (kasačný dôvod podľa § 440 ods. 1 písm. h/ S.s.p.). V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje na to, že v zmysle ústavných princípov (čl. 1 ods. 1 veta prvá ústavy Slovenskej republiky) pod ustálenou rozhodovacou praxou je nutné chápať aj doterajšiu rozhodovaciu činnosť Najvyššieho súdu Slovenskej republiky ako odvolacieho súdu (viď bod č. 9) vykonávanú podľa Piatej časti Občianskeho súdneho poriadku.

20. Kasačné poznatky II.

- Naopak s kasačným dôvodom uvedeným pod § 440 ods. 1 písm. g/ S.s.p. (t.j. nesprávne právne posúdenie veci /merita/) zákonodarca spája právnu situáciu, kedy krajský súd na správne a zákonným spôsobom zistený skutkový stav (§ 440 ods. 1 písm. f/ S.s.p.) bez väd zaťažujúcich jeho rozhodovanie (písmena a/ až f/) aplikuje právnu normu v merite veci bez možnosti opory v doterajšej ustálenej rozhodovacej praxi kasačného súdu

II. Základné daňové zásady

1. Teoretické úvahy autorov

- prof. Ronald Myles Dworkin
 - Keď sa práva berú vážne
 - Ríša práva
- Oxford
 - právna teória má poradiť sudcovi ako správne rozhodovať
 - dokonale vzdelaný sudca s dostatkom času by mal vždy nájsť to najlepšie riešenie

2. Dworkin II.

- tri druhy normatívnych štandardov
- politiky
 - štandardy stanovujúce ciele, ktorých má byť dosiahnuté
 - napr. zlepšenie ekonomických, politických alebo sociálnych faktorov v spoločnosti
- princípy
 - štandardy s právnou platnosťou odvodenou od požiadavky spravodlivosti, férovosti či inej dimenzie morálky
- pravidlá

3. Teoretické úvahy autorov

- Róbert Alexy
 - nemecký teoretik práva
 - kritika Dworkina
 - » najmä jeho vymedzenia pojmov princípy a pravidlá
- princípy
 - sú to príkazy k optimalizácii
 - kolíziu dvoch princíпов je nutné riešiť, aby obidva princípy boli aplikované v maximálne možnej miere
- pravidlá
 - alebo alebo

4. Súčasnosť

- pojem princíp
 - pôvod alebo základ,
 - zásada či základná myšlienka
 - základné všeobecné pravidlo, z ktorého sa vychádza pri vyvodzovaní ďalších poznatkov
- pojem právny princíp
 - termíny označujúce teoretické zásady tvorby a realizácie práva ako celku aj v svojich jednotlivostiach

5. Judikatúra NSSR

- 1Sžf/99/2015 z 24.01.2017
- Vo vzťahu k účelu a použiteľnosti jednotlivých procesných zásad (resp. zásad konania) vo všeobecnosti s odkazom na súčasné poznatky právnej vedy (prof. Ronald Myles Dworkin alebo prof. Robert Alexy) Najvyšší súd konštatuje, že správne konanie vrátane daňového konania je ovládané viacerými procesnými zásadami.

5a. Pokračovanie právnej vety

- Uvedené zásady majú svoje osobitné postavenie, nakoľko zakotvené v zákone, poprípade v medzinárodnom právnom predpise (najmä právne záväzné akty orgánov EÚ) alebo iba „objavené“ judikatúrou, tak z tejto pozície prenikajú vďaka svojej nezameniteľnej podstate (*idea maxima*) do celého odvetvia daňového práva, lebo sú jeho východiskom, ako aj hraničným kritériom.

5b. Pokračovanie právnej vety

- Hoci je tiež nepochybné, že procesné zásady sú formulované veľmi abstraktne (tzn. aj všeobecne bez toho, aby vymedzovali konkrétne pravidlo správania), tak v tomto prípade neplatí starorímska zásada „*ius specialis derogat ius generalis*“, ale naopak sa dopĺňujú, poprípade v medzných situáciách jedna zásada ustúpi pred druhou.

5c. Ukončenie právnej vety

- Preto zásady zakotvené pre oblasť daňového práva, slúžia ako hraničná pomôcka pre výklad (*reductio ad absurdum*) konkrétnej daňovo-právnej úpravy (v preskúmvanej veci rozporu medzi podaným odvolaním a tvrdenou absenciou plnomocenstva), lebo sa nepripúšťa, aby výklad právnej normy smeroval mimo sféru pôsobenia procesnej zásady.

III. Daňová kontrola

1. Účel daňovej kontroly

- 5Aps 2/2010 (NSS cz)
 - Na zahájenie daňovej kontroly nie je nutné konkrétne podozrenie či pochybnosti o správnosti predchádzajúcich daňových priznaní a táto daňová kontrola môže byť zahajovaná, rovnako ako v iných oblastiach verejnej správy, na náhodnom princípu. Tím viac nie je potrebné, aby boli takéto pochybnosti či podozrenia uvedené v protokole o zahájení daňovej kontroly.

1a. Český judikát pokračovanie

- Vykonávanie daňovej kontroly je možné považovať za nezákonný zásah v zmyslu § 82 s. ř. s. vyžadujúce intervenciu správneho súdu, ak by bolo evidentné, že jej zahájenie alebo vykonávanie je výsledkom svojvôle, resp. šikanózneho konania správcu dane voči daňovému subjektu. To však nie je možné vidieť iba v samotnom zahájení daňovej kontroly bez konkrétneho podozrenia na skrátenie dane

2. Charakter daňovej kontroly

- 1Sžf/91/2015
 - Daňová kontrola je zákonom ustanovený prípravný (t.j. zisťovací alebo preverovací) proces správcu dane (viď systematický výklad vychádzajúci zo zaradenia daňovej kontroly do Tretieho dielu [Postup pri daňovej kontrole] Prvej hlavy [Príprava daňového konania] Druhej časti [Činnosti správcu dane] Daňového poriadku) smerujúci k obstaraniu dôkazného prostriedku (protokolu) so zachytením skutkových „*de facto*“ zistení, ktorý nie je procesom meritórneho rozhodovania o daňovej povinnosti daňového subjektu.

3. Protokol

- 5 Sžf 97/2009
 - Ďalej je nutné zdôrazniť tú skutočnosť, že obsah protokolu o daňovej kontrole je výsledkom nielen komplexného zisťovania skutkového stavu (skutkové zistenia) ale aj s tým súvisiacej interpretácie daňových a iných právnych predpisov (právne závery), tzn. že v prípade protokolu sa v plnom rozsahu uplatňuje zásada hodnotenia dôkazov správcom dane.

3a. Judikát pokračovanie

- Aby priebeh daňovej kontroly spĺňal kritérium spravodlivého procesu, je v jej priebehu kontrolovanému daňovému subjektu zákonom ponúknutý celý rad procesných práv, spomedzi ktorých Najvyšší súd osobitne zdôrazňuje nielen právo vyjadriť sa ku skutočnostiam zisteným pri daňovej kontrole ale aj právo prerokovať protokol, spolu s právom využiť kvalifikované daňové poradenstvo (zákon č. 78/1992 Zb.).

4. Námietky proti protokolu

- III.ÚS24/2010-57
 - Nezákonnosť daňového konania nebola podľa názoru ústavného súdu spôsobená samotným vyhotovením protokolu. Ústavný súd sa totiž stotožňuje so závermi, ku ktorým dospeli oba konajúce všeobecné súdy, a to, že protokol z 10.12.2003 nebol s daňovým subjektom prerokovaný, pretože vo výzve na prerokovanie protokolu doručenej sťažovateľovi 10.12.2003 daňový úrad umožnil písomne sa vyjadriť k protokolu najneskôr v deň jeho prerokovania, ktorý bol určený na 16.12.2003.

4a. Judikát pokračovanie

- Je potom ústavne akceptovateľný záver krajského súdu i najvyššieho súdu, že takto formulované znenie výzvy bolo v rozpore s § 15 ods. 10 zákona o správe daní a poplatkov účinným v rozhodnom čase, ktorý predpokladal možnosť prerokovania protokolu o daňovej kontrole až po uplynutí lehoty na vyjadrenie k protokolu, teda v sťažovateľovom prípade najskôr 17. decembra 2003

5. Dĺžka kontroly

- III. ÚS 24/2010-57
 - Daňová kontrola ako proces smerujúci k obstaraniu dôkazného prostriedku (protokolu), ktorý nie je procesom meritórneho rozhodovania o daňovej povinnosti daňového subjektu, totiž predstavuje závažný a intenzívny zásah do individuálnej, právom chránenej sféry daňového subjektu zo strany orgánu daňovej správy, čo celkom jednoznačne vyplýva z charakteru povinností kontrolovaného daňového subjektu počas daňovej kontroly (§ 15 ods. 6 zák. č. 511/1992 Zb.).

5a. Judikát pokračovanie

- Aj v daňovom konaní sa uplatňuje požiadavka primeranosti (proporcionality) zásahov správcu dane smerujúcich voči daňovým subjektom (§ 2 ods. 3 zák. č. 511/1992 Zb.).
- Pri daňovej kontrole boli v čase jej vykonávania u sťažovateľa uvedené limity obmedzujúce dĺžku daňovej kontroly. Daňovú kontrolu tak nemožno vykonávať dlhšie, než to ustanovuje zákon.

5b. Judikát pokračovanie

- Ústavný súd však v zhode so stabilizovanou judikatúrou najvyššieho súdu neopomína, že zákaz prekročiť zákonom ustanovený časový rámec pre výkon daňovej kontroly platí **bezvýnimočne** len za podmienky, že kontrolovaný daňový subjekt poskytuje správcovi dane vykonávajúcemu daňovú kontrolu potrebnú súčinnosť (sp.zn. 3 SŽf 1/2009).

5c. Judikát pokračovanie

- V tejto súvislosti nie je rozhodné, či v uvedenom časovom úseku sa vyskytli aj prestávky v kontrolných aktivitách spôsobené procesným priebehom daňového konania. Podstatné je, že daňová kontrola nebola zákonom predpísaným spôsobom ukončená. Prítom z obsahu sťažnosti, z jej príloh ani z vyjadrenia najvyššieho súdu nevyplýva, že by sťažovateľ v pozícii kontrolovaného daňového subjektu nebol poskytoval daňovému úradu pri daňovej kontrole potrebnú súčinnosť.

6. NSSR k dĺžke

- 1Sžf/91/2015
 - Z citovaného textu nálezu Ústavného súdu vyplýva, že nepostačujúca súčinnosť daňového subjektu pri objektívnej zložitosti zisťovaných skutočností oprávňuje správcu dane realizovať daňovú kontrolu inými zákonnými prostriedkami, a to aj s využitím inštitútu prerušenia daňovej kontroly.
 - Najvyšší súd k tomu dodáva, že sa od daňového subjektu očakáva materiálny prejav nespokojnosti s prekročením dĺžky trvania daňovej kontroly.

IV. Dokazovanie v daňovom konaní

1. Cieľ dokazovania

- neboli sme tam, a aj tak sme zodpovední, ako by sme tam boli
- *preverenie skutkového stavu v závislosti na plynutí času*
 - *udalosti*
 - *deja (sled udalostí)*
- *alebo mimo plynutie času*
 - *situácia, údaje (vyčíslenie dane)*
- *rozporne tvrdeného účastníkmi*

1A. Cieľ dokazovania

- proces hodnotenia
 - A) dôkazných prostriedkov
 - bremeno tvrdenia
 - dôkazné bremeno
 - B) a z nich získaných dôkazov
- dôkaz \neq dôkazný prostriedok
 - zistená skutočnosť
- porovnanie
 - ZS v. Tvrdený Skutkový Stav

1B. Výsledok dokazovania

- hodnoverné tvrdenie DS (žalobcu)
 - uniesol bremeno tvrdenia
 - TSS sa javí značne (vysoko) pravdepodobný
 - dôsledok zásady materiálnej pravdy
- popretie hodnovernosti tvrdenia DS
 - neuniesol bremeno tvrdenia o správnosti svojich daňových údajov
 - najmä daňové priznania, záznamy
 - TSS sa nejaví ako pravdepodobný

2. Zásada materiálnej pravdy

- vylúčenie (??) zásady materiálnej pravdy
 - § 3 Správneho poriadku
 - AVŠAK zásada inkvizičná smeruje k materiálnej pravde
 - vysoké náklady a niekedy obj. nemožnosť zistenia úplnej objektívnej pravdy
- § 2 písm. a) Daňového poriadku
 - *postup súvisiaci so správnym zistením dane*
- § 24 ods. 3 Daňového poriadku
 - *preukazuje skutočnosti ... ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane*

2A. Dôsledky zásady MP

- potlačenie zásady „*in dubio pro reo*“
 - nie je povinnosťou správcu dane
 - pomáhať daňovému subjektu uniesť jeho dôkazné bremeno tým, že sa bude z vlastnej iniciatívy snažiť vyhľadávať dôkazné prostriedky svedčiace v prospech daňového subjektu
- kontradiktórnosť daňového konania
 - zásada prejednávacia
 - správca dane ako protistrana !!!
 - avšak skutočnosť v prospech žalobcu nesmie zatajiť (prehliadnuť) !! zásada nestrannosti

2B. Ústavné dôsledky zásady MP

- čl. 59 ods. ústavy
 - dane a poplatky možno ukladať zákonom alebo na základe zákona
 - čl. 2 ods. 2 ústavy
 - štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon
 - „*secundum et intra legem*“ !!!
 - t.j. dane musí správca dane vyberať presne vo výške, ako to vyplýva zo zákona,
 - t.j. ani VIAC ani MENEJ
 - inak porušenie čl. 20 ústavy

2C. Kooperácia zásad

- I. fáza daňového konania
 - inkvizičná zásada
- II. fáza daňového konania
 - prejednávacia zásada
 - pasivita daňového subjektu
 - pomôcky

3. Procesná úprava dokazovania

I.

- § 24 Daňového poriadku
 - bremeno tvrdenia + dokazovania
- čo správny súd v prieskume preveruje ?
 - primárne
 - údaje z daňového priznania
 - t.j. účtovné zápisy ako evidenciu realizácie zdaniteľných obchodov
 - t.j. ekonomický pohľad na výsledky právnych vzťahov
 - POZOR! povinnosť zabezpečiť riadne vedenie účtovníctva (ObZ – štatutárny orgán)

3A. Procesná úprava dokazovania II.

- sekundárne
 - riadnosť údajov z účtovníctva
- zákon č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve
 - zásada verného a pravdivého zobrazenia
- rozdelenie bremena dokazovania
 - daňový subjekt § 24 ods. 1
 - relevanciu skutočností s vplyvom na určenie dane
 - údaje v daňovom priznaní
 - bol na ich preukázanie vyzvaný
 - vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť

7. Faktúra a skutkový stav

- dichotómia v pojmoch
 - právny úkon
 - relevantná súkromnoprávna skutočnosť: prejav vôle v zmluve (redukcia na dodanie tovaru/ služby)
 - zdaniteľný obchod
 - relevantná verejnoprávna skutočnosť: upozorňujúca informácia formou so základom v zmluve
 - faktúra (potvrdenka)
 - potvrdenie dodávateľa o realizácii PÚ
 - relevancia pre daň. preverovanie skutkového stavu
- akceptácia faktúry
 - potvrdenie príjemcu/žalobcu o realizácii právneho úkonu

8. Faktúra pokračovanie

- NIE zmluva
- ale došlá faktúra je RELEVANTNÁ
- NIE VÝSLEDOK ale predchádzajúca činnosť
 - obsah faktúry sa porovnáva PREVERUJE s obsahom zmluvy
 - opis dodávateľa so zmluvnou stranou
 - (redukcia na dodanie tovaru/ služby)

9. Relevancia faktúry

- existencia samotnej faktúry
 - nezakladá IBA právo na uplatnenie práva na odpočítanie
 - IBA ak je
 - jednoznačné
 - nepochybné (hodnoverné)
 - „údaje v ňom uvedené odrážajú skutočnosť, t.j., že k dodaniu tovaru alebo služby došlo, čím dodávateľovi vznikla daňová povinnosť a odberateľovi právo na odpočítanie dane“

10. Druhy daní a skutkový stav

- DPH
 - problémy so skutkovým stavom - PODVOD
 - údajne vykonal (oba subjekty nesporné, sporná je dodávka tovaru, resp. poskytnutie služby)
 - materiálny prejav zdaniteľného obchodu je väčšinou vizuálne znateľný (NAPR. OBHLIADKA)
 - predmet opísaný vo faktúre nie je hodnoverný
 - údajne vykonal (dodávateľ je sporný)
 - platiteľ dane uvedený vo faktúre je fiktívny
 - nekontaktná osoba

11. Druhy daní II.

- DPH
 - nezákonne vykonal ZNEUŽITIE PRÁVA
 - umelá daňová konštrukcia (VŠETKO je po SKUTKOVEJ stránke doložené)
- Daň z príjmov
 - problémy s právnym posúdením

12. Konkrétny nesúlad s faktúrou

- identifikácia dodávateľa a príjemcu (žalobca)
 - problémy s identifikáciou príjemcu, t.j. žalobcu
 - v súdnej praxi neregistrujeme

12a. Nesúlrad s faktúrou

- problémy s identifikáciou dodávateľa (poskytovateľa)
 - ak nie je zaregistrovaný ako platiteľ dane
 - problém výkladu pojmu „platiteľ dane“ a „zdaniteľná osoba“
 - § 4 ods. 3 a 4 zák. č. 222/2004 Z.z.
 - zaujímavá odpoveď:
 - rozsudok SD EÚ C-438/09 Bogusław Juliusz Dankowski v. Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi

12b. Nesúlrad s faktúrou

- rozsudok SD EÚ C-438/09
 - Článok 18 ods. 1 písm. a) a článok 22 ods. 3 písm. b) Šiestej smernice sa majú vykladať v tom zmysle, že zdaniteľná osoba má právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty odvedenej za služby poskytnuté inou zdaniteľnou osobou, ktorá nie je zapísaná v registri osôb povinných platiť daň z pridanej hodnoty, pokiaľ príslušné faktúry obsahujú všetky údaje požadované uvedeným článkom 22 ods. 3 písm. b), a to najmä údaje potrebné na identifikáciu osoby, ktorá uvedené faktúry vystavila, a povahy poskytnutých služieb.

12c. Nesúlrad s faktúrou

- pokračovanie textu rozsudku
 - Článok 17 ods. 6 Šiestej smernice č. 77/388, zmenenej a doplnenej smernicou 2006/18, sa má vykladať v tom zmysle, že mu odporuje vnútroštátna právna úprava, ktorá vylučuje právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty zaplatenej zdaniteľnou osobou inej zdaniteľnej osobe, ktorá poskytla služby, ak posledná uvedená osoba nie je zapísaná v registri osôb povinných platiť túto daň.

12d. Nesúlrad s faktúrou

- problémy s identifikáciou dodávateľa (poskytovateľa)
 - ak označený nesúhlasí s osobou skutočného dodávateľa
 - takto označený dodávateľ nie je zaťažovaný daňovou povinnosťou - § 19 ods. 1 a 2
 - v realite ju ani neplatí
 - právny dôsledok
 - *a contrario* § 49 ods. 1 nevzniká právo na odpočítanie dane platiteľom

13. Nesúlrad s faktúrou II.

- poradové číslo faktúry
- dátum vyhotovenia faktúry
 - nemá zásadný vplyv na zisťovanie skutkového stavu
- ide o nerešpektovanie zákona č. 431/2002 o účtovníctve
 - § najmä § 10 a § 11
 - účtovná jednotka je povinná vyhotoviť účtovný doklad bez zbytočného odkladu po zistení skutočnosti, ktorá sa ním preukazuje, a to tak, aby bolo možno určiť obsah každého jednotlivého účtovného prípadu spôsobom podľa § 8 ods. 5.

14. Nesúlrad s faktúrou III.

- dátum dodania tovaru/ služby/ prijatie platby
 - má zásadný vplyv na zistenie zdaniteľného obdobia
 - omeškanie
- ide o nerešpektovanie zákona č. 431/2002 o účtovníctve
 - § najmä § 3
 - zásada vecnej a časovej súvislosti
 - Účtovná jednotka účtuje a vykazuje účtovné prípady v období, s ktorým časovo a vecne súvisia

15. Nesúlad s faktúrou V.

- identifikácia dodaného tovaru/ služby
 - ide o účtovný (hospodársky) opis právneho úkonu
 - fakturujeme Vám nižšie uvedenú sumu za **dodávku tovaru/ vykonanie služby** podľa pripojeného uvedeného rozpisu
- úmyselné konania zmluvných strán
 - podvod
 - simulácia
 - zneužitie práva
- ÚČTOVNÍCTVO

15a. Nesúlad s faktúrou V.

- podvod
 - priamy úmysel
 - vedome sa zdaniteľný obchod v zmysle uzavretej zmluvy vôbec neuskutočnil
- vnútorný motív
 - dodávateľ - neplatiť daň na výstupe **VÔBEC**
 - dodávateľ je **zrazu** nekontaktnou osobou hoci predtým mal byť pre žalobcu dosiahnuteľný
 - nepodáva daňové priznania z DPH
 - štatutárny orgán si nič nepamätá
 - neexistencia riadne vedeného účtovníctva

15b. Nesúlrad s faktúrou V.

- podvod
 - žalobca - odberateľ
 - uplatniť si odpočítane dane bez právneho dôvodu
 - nevznik daňovej povinnosti ako relevantnej právnej skutočnosti
 - štatutárny orgán zmluvných strán
 - povinnosť zabezpečiť riadne vedenie predpísanej evidencie a účtovníctva (§ 135 ods. 1 ObZ)
 - účtovník
 - porušenie zásady verného a pravdivého obrazu o účtovaných skutočnostiach § 7 zák. č. 431/2002 Z.z.
 - skresľovanie hospodárskej a inej evidencie

15c. Nesúlrad s faktúrou V.

- simulácia
 - zdaniteľný obchod sa uskutočnil avšak vedome mal inú kauzu (účel) - § 3 ods. 6 DP veta prvá
 - odberateľ sleduje najmä oslobodenie od dane (§ 28 - § 48b)
 - t.j. neplatiť daň na výstupe **VÔBEC**
 - je kontaktnou osobou
 - podáva väčšinou 0 daňové priznania z DPH
 - štatutárny orgán svedčí
 - existencia riadne vedeného účtovníctva

15d. Nesúlrad s faktúrou V.

- simulácia
 - žalobca - odberateľ
 - uplatniť si odpočítane dane zo simulovaného dôvodu
 - nevznik daňovej povinnosti ako relevantnej právnej skutočnosti
 - štatutárny orgán zmluvných strán
 - povinnosť zabezpečiť riadne vedenie predpísanej evidencie a účtovníctva (§ 135 ods. 1 + § 135a ObZ)
 - účtovník
 - nevie o porušení zásady verného a pravdivého obrazu o účtovaných skutočnostiach § 7 zák. č. 431/2002 Z.z.
 - ??skresľovanie hospodárskej a inej evidencie

15e. Závery judikatúry I.

- C- 80/11 a C-142/11 Mahagében a Dávid
 - Je neprijateľná vnútroštátna prax, v zmysle ktorej daňový orgán zamietne zdaniteľnej osobe právo odpočítať hodnotu splatnej alebo zaplatenej dane za služby, ktoré jej boli poskytnuté, z dôvodu, že osoba, ktorá vystavila faktúru vzťahujúcu sa na tieto služby alebo jeden z jej poskytovateľov, sa dopustila nezákonnosti a bez toho, aby tento orgán objektívne preukázal, že samotná dotknutá zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce nárok na odpočet dane je súčasťou daňového podvodu zo strany osoby vystavujúcej faktúru alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca.

15f. Závery judikatúry II.

- Mahagében a Dávid
 - Je neprijateľná vnútroštátna prax, v zmysle ktorej daňový orgán zamietne právo na odpočet dane z dôvodu, že sa zdaniteľná osoba neubezpečila, že osoba, ktorá vystavila došlú faktúru, spĺňala podmienky zdaniteľnej osoby, že disponovala predmetným tovarom a bola schopná ho dodať a že si splnila svoju povinnosť podať daňové priznanie a uhradiť daň z pridanej hodnoty, alebo z dôvodu, že uvedená zdaniteľná osoba nemá okrem danej faktúry iné dokumenty, ktorých povaha by preukazovala, že uvedené podmienky boli splnené, napriek tomu, že vecné a formálne podmienky vzniku a výkonu práva na odpočet dane upravené v smernici 2006/112 boli splnené a že zdaniteľná osoba nedisponovala informáciou, ktorá by ju oprávňovala predpokladať vznik nezákonnosti alebo daňového podvodu na strane uvedeného vystaviteľa faktúry.

15g. Nesúlads faktúrou V.

- zneužitie práva
 - zdaniteľný obchod sa uskutočnil avšak vedome mal dodatočnú výhodu (umelá konštrukcia) - § 3 ods. 6 DP veta prvá
 - odberateľ sleduje najmä minimalizáciu dane (§ 28 - § 48b)
 - t.j. platiť daň na výstupe **NAJMENEJ**
 - je kontaktnou osobou
 - podáva daňové priznania z DPH
 - štatutárny orgán svedčí
 - existencia riadne vedeného účtovníctva

15h. Nesúlrad s faktúrou V.

- zneužitie práva
 - žalobca - odberateľ
 - uplatniť si odpočítane dane z nezákonnej daňovej výhody
 - vznik daňovej povinnosti ako relevantnej právnej skutočnosti
 - štatutárny orgán zmluvných strán
 - povinnosť konateľa vykonávať svoju pôsobnosť s odbornou starostlivosťou (§ 135a ods. 1 ObZ)
 - účtovník
 - nevie o porušení zásady verného a pravdivého obrazu o účtovaných skutočnostiach § 7 zák. č. 431/2002 Z.z.
 - ??skresľovanie hospodárskej a inej evidencie

15i. Závery judikatúry I.

- Halifax a spol. C-255/02
 - Plnenia, o aké ide vo veci samej, predstavujú dodávku tovarov alebo poskytnutie služieb a hospodársku činnosť v zmysle článku 2 bodu 1 a článku 4 ods. 1 a 2, článku 5 ods. 1 a článku 6 ods. 1 Šiestej smernice, ak spĺňajú objektívne kritériá, na ktorých sú tieto pojmy založené; takisto v prípade, ak sú vykonávané iba s cieľom získať daňovú výhodu bez iného podnikateľského účelu.

15j. Závery judikatúry II.

- Halifax a spol. C-255/02
 - Šiestu smernicu je potrebné vykladať v tom zmysle, že bráni právu platiteľa dane na odpočet DPH zaplatenej na vstupe, keď plnenia predstavujúce základ tohto práva predstavujú zneužitie.

15k. Závery judikatúry III.

- Halifax a spol. C-255/02
 - Preukázanie zneužitia na jednej strane vyžaduje, aby predmetné plnenia napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených v príslušných ustanoveniach šiestej smernice a vo vnútroštátnej právnej úprave preberajúcej túto smernicu viedli k získaniu daňovej výhody, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným týmito ustanoveniami. Na druhej strane musí z celku objektívnych prvkov takisto vyplývať, že hlavný cieľ predmetných plnení je získať daňovú výhodu.

151. Závěry judikatury IV.

- Halifax a spol. C-255/02
 - Keď bola zistená existencia zneužitia, príslušné plnenia musia byť znovu definované tak, aby bola nastolená situácia, ktorá by existovala v prípade, keby neexistovali plnenia predstavujúce zneužitie [*toto je najťažšia procesná požiadavka pre správcu dane*].

16. Konkrétne nesúlad s faktúrou

- základ dane a jej sadzbu (oslobodenie)
- výšku dane (€)
 - právne pochybenie
 - irelevantné

V. Prieskum zákonnosti daňového dokazovania

1. Precedentné pôsobenie súdov

- ratio decidendi (právny názor)
- ESLP
 - § 131 veta druhá S.s.p.
- SD EÚ
 - S.s.p. MLČÍ
- ÚS SR
 - § 131 veta prvá a druhá

2. Blokované predbežných otázok

- spáchanie TČ
- identifikácia páchatel'a TČ
- osobný stav
- vznik/ zánik spoločnosti
 - ČO iné právnické osoby ???
- spáchanie priestupku/správneho deliktu
- osoba páchatel'a
- rozhodnutia iných orgánov verejnej moci
 - minimálne blokujúce účinky

3. Viazanosť skutkovým stavom

- § 119 veta prvá S.s.p.
 - skutkový základ
 - skutkový stav zistený OVS
- § 119 veta druhá S.s.p.
 - revízne oprávnenie
 - možnosť vykonať dokazovanie
 - DODATOČNÉ
 - NEVYHNUTNÉ na preskúmanie zákonnosti daňového rozhodnutia

4. Neviazanosť- skutkový stav

- v daňových konaniach zriedkavé
- § 120 S.s.p. (úplná apelácia)
- písm. a) - zistí NEVYHNUTNOSŤ
- písm. b) –
 - správne trestanie
 - nečinnosť a iný zásah
 - politické žaloby
 - kompetenčné žaloby
- písm. c) (DAŇOVÁ MODERÁCIA ???)

5. Dôsledky nezákonného dokazovania

- OPRÁVNENIE
 - § 191 ods. 1 S.s.p.
- Správny súd rozsudkom zruší napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy a (odsek 3) podľa okolností aj rozhodnutie správcu dane a (odsek 4) vráti vec žalovanému orgánu verejnej správy na ďalšie konanie, ak dospel k záveru, že

6. Zrušovacie dôvody

- e) zistenie [FAKTICKÉHO] skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci
- f) skutkový stav, ktorý vzal orgán verejnej správy za základ napadnutého rozhodnutia, je v rozpore s administratívnymi spismi alebo v nich nemá oporu
- g) došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného daňového rozhodnutia

7. Skutkový stav po novom

- § 191 ods. 1 písm. e) S.s.p.
- gnozeologický problém
 - je daná možnosť poznateľnosti okolitého sveta
??
- ÁNO
 - „nedostatočne“
 - ne riadnosť (právneho) posúdenia veci
- môže kolísať v rôznych medziach

8. Prístup A

- **neúplne** zistený skutkový stav
 - tzn. s riadnou oporou v právnom poriadku neboli zistené všetky potrebné skutočnosti (napríklad prehliadnutie konkrétnej skutočnosti alebo odmietnutie vykonania predkladaného alebo požadovaného dôkazu a iné)

8a. Dôkazné bremeno

- NEPLATÍ zásada *in dubio pro reo*
- rozsudok SŽ-o-KS 44/03 z 23.10.2003
 - V daňovom konaní, v ktorom je podľa zákona a za podpory ústavy kladený dôraz na záujem štátu, okrem zásady voľného hodnotenia dôkazov platí tiež (na rozdiel od všeobecného správneho konania) prejednávacia zásada, ktorá spočíva v tom, že pri dôkaznej povinnosti daňovníka nie je príslušný daňový orgán povinný vyhľadávať dôkazy, svedčiace v prospech daňovníka. Jeho povinnosťou je len posúdiť dôkazy rozhodné pre správne určenie dane.

8b. Dôkazné bremeno ďalej

- Pritom daňový subjekt preukazuje všetky skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní, alebo na preukázanie ktorých bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.
- Aj keď dokazovanie v daňovom konaní vedie správca dane, dôkazné bremeno spočíva na daňovom subjekte.

9. Prístup B

- **nelegálne** zistený skutkový stav
 - tzn. v rozpore s právnym poriadkom (najmä v rozpore s právnym predpisom upravujúcim oprávnené používanie rôznych zisťovacích metód a s následkami uvedenými v ustanovení § 7 ods. 3 zákona č. 166/2003 Z.z. o ochrane súkromia pred neoprávneným použitím informačno-technických prostriedkov a o zmene a doplnení niektorých zákonov /zákon o ochrane pred odpočúvaním/)
 - NAJMÄ preberanie skutočností od OČTK

10. Prístup C

- **nedostatočne** zistený skutkový stav
 - tzn. následkom subsumačného omylu pri výbere ustanovenia boli zistené celkom iné a teda nepotrebné skutočnosti, poprípade s riadnou oporou v právnom poriadku boli predložené alebo získané dôkazné prostriedky nesprávne vyhodnotené
 - napríklad nepravdivé informácie alebo dokumenty, falšované alebo pozmenené doklady alebo že zadržávajú podstatné informácie alebo dokumenty dôležité pre daňové konanie s úmyslom sťažiť proces dokazovania, a iné vady skutkového stavu

11. Materiálne plnenie??

- je faktické plnenie dôkazom ?
- 3 Sžf 1/2011
 - ak je nesporná existencia **nakúpeného** materiálneho plnenia a toto je štandardne preukázané prijatou faktúrou s podrobnými prílohami od určitého dodávateľa, potom daňový subjekt vyčerpal vlastné dôkazné bremeno
 - dôkazné bremeno daňového subjektu nie je absolútne

12. Rozbor judikátu 3Sžf

- kumulatívne splnenie podmienok
 - nutnosť existencie plnenia zo zdaniteľného obchodu v zachytenej materiálnej forme
 - realizácia stavby z dodaných prvkov
 - zásoby tovaru na sklade
 - údaje na faktúre sú hodnoverné
 - t.j. štandardným spôsobom preukazujú realizáciu zdaniteľného obchodu v zmysle záväzkových vzťahov
 - IBA existencia faktúry nie je dôkazom !!!

13. Vady v daňovom konaní

- § 191 ods. 1 písm. g) S.s.p.
 - iba procesného charakteru
 - podstatný [možný] prínos pre nezákonnosť
 - NIE ex offio súdom vyhľadane (§ 182 ods. 1 písm. e/ + § 134 ods. 2 S.s.p.)
- 1Sžf 10/2015
- neprítomnosť pri výsluchu svedka
 - ťažiskový dôkaz?

14. Miestne zisťovanie a svedecká výpoveď

- miestne zisťovanie v daňovom konaní
 - forma obhliadky
- voľba § 24 ods. 2 Daňového poriadku
 - spôsob dokazovania a druh dôkazného prostriedku
 - závisí od otázky, ktorú treba v daňovom konaní objasniť
- simulácia miestneho šetrenia
 - ALEBO výsluch svedka ???

15. Čestné prehlásenie I.

- 2Sžf/40/2011
 - *aj keď v ustanovení § 29 ods. 4 citovaného zákona [zák. č. 511/1992 Zb.] ide o demonštratívny výpočet dôkazných prostriedkov, z vymenovaných dôkazných prostriedkov, z vymenovaných dôkazných prostriedkov vyplýva, že musí ísť o listinné dôkazy a výpovede svedkov založené na overiteľných skutočnostiach. Čestné vyhlásenie predstavuje jednostranný úkon, ktorý nemôže nahrádzať dôkaz, pretože to zákon č. 511/1992 Zb. v spojení s čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky nedovoľuje.*

15a. Čestné prehlásenie II.

- *Čestné vyhlásenie môže nahradiť dôkaz len za výnimočnej procesnej situácie a za splnenia striktných podmienok, ktoré sú upravené v Správnom poriadku (čestné vyhlásenie nemôže byť v rozpore so všeobecným záujmom, ani ním nemôže byť porušená rovnosť medzi účastníkmi konania), ktorý sa však na daňové konanie nevzťahuje (§ 101 zákona 511/1992 Zb.), preto predloženie čestných vyhlásení je v daňovom konaní právne irelevantné.“*

VI. Vybraná judikatúra NSSR

1. Príklad na vedomosť

- Mecsek – Gabona C- 273/11
 - *„ak platiteľ dane nesplní povinnosti, ktoré mu ukladá vnútroštátny predpis o DPH v oblasti dokazovania oslobodenia dodania tovaru do iného členského štátu od DPH, nie je možné mu priznať oslobodenie od dane.*

1a. Mecsek – Gabona II.

- *Súdny dvor EÚ rozhodol, že článok 138 ods. 1 smernice Rady 2006/112/ES sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni tomu, aby sa predávajúcemu zamietlo priznanie práva na oslobodenie od dane v prípade dodania tovaru v rámci Spoločenstva, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že*

1b. Mecsek – Gabona III.

- tento predávajúci si nesplnil povinnosti, ktoré mu boli uložené v oblasti dokazovania, alebo
- *že vedel, alebo mal vedieť, že plnenie, ktoré uskutočnil, bolo súčasťou podvodu, ktorý spáchal nadobúdateľ, a neprijal všetky opatrenia, ktoré od neho bolo možné rozumne požadovať na zabránenie jeho vlastnej účasti na tomto podvode.“*

2. - 1Sžf/9/2015

- žalovaný:
 - dodávateľská faktúra je len formálnym deklarováním zdaniteľného obchodu, pričom cieľom zdaniteľného obchodu bolo získať daňovú výhodu, ktorou je v predmetnom prípade odpočítanie dane u žalobcu ako kontrolovaného daňového subjektu.

3. Krajský súd – I.

- námietka skutkového stavu
 - námietka spočívajúca v nedostatočnom zistení skutkového stavu nebola v žalobe bližšie konkretizovaná
 - správny súd nie je oprávnený vyhľadávať dôvody nezákonnosti preskúmaného rozhodnutia a predchádzajúceho postupu správneho orgánu a ani v žalobe uplatnené dôvody dopĺňať, či konkretizovať

3a. Krajský súd – II.

- § 24 Daňového poriadku
 - bolo úlohou žalobcu správcovi dane predložiť dôkazy o tom, že fakturovaná služba bola žalobcovi dodaná osobou uvedenou na faktúre a v čase, ktorý je na faktúre uvedený
 - systém dane z pridanej hodnoty vyžaduje od odberateľa vo vzťahu k dodávateľovi prístup s primeranou opatrnosťou
 - vyplýva to zo zneužiteľnosti tohto systému založeného na princípe daňovej neutrality

4. Najvyšší súd I.

- obrana žalobcu
 - kombinácia troch základných skutočností, t.j.
- žalobca dodanie služby akceptoval, resp. zaplatil,
- dodanie služby sa uskutočnilo a
- služba spočívajúca v oprave nákladného motorového vozidla sa uskutočnila v plnom rozsahu v prevádzke dodávateľa

4a. Najvyšší súd II.

- § 74 ods. 1 (a, f) zák. č. 222/2004 Z.z.
- striktne požadovaný údaj o identifikácii
 - adresa sídla zdaniteľnej osoby, či prevádzkarne, a jej identifikačné číslo pre daň, pod ktorým službu v jej opísanom rozsahu a druhu **mala** **dodať**
- ZODPOVEDÁ ?
 - na faktúre deklarovaným skutočnostiam
- Inak prenos prenos dôkazného bremena

4b. Najvyšší súd III.

- § 49 ako aj § 51 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z.
- overenie oprávnenosti odpočítania dane znamená objasnenie všetkých skutočností, ktoré umožnia prijať hodnoverné závery, či hmotnoprávne podmienky na uplatnenie odpočítania dane boli splnené a či uplatňovaný nárok pre nesplnenie, hoci len jednej zo všetkých vyžadovaných podmienok, nie je vylúčený

1Sžf/91/2015

- text