

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 4Sžfk/35/2017  
Identifikačné číslo spisu: 2015200372  
Dátum vydania rozhodnutia: 12.06.2018  
Meno a priezvisko: JUDr. Nora Halmová  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:2015200372.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Nory Halmovej a zo sudcov JUDr. Jany Zemkovej PhD. a Mgr. Viliama Pohančenika v právnej veci sťažovateľa (predtým žalobcu): DaM STAV, spol. s r. o., P. Pazmáňa 49/3, Šaľa, IČO: 43 990 193, právne zastúpený: Prosman a Pavlovič advokátska kancelária, s.r.o., Hlavná 31, Trnava, IČO: 36 865 281 proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100304/1/151525/2015 zo dňa 9. apríla 2015, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 14S/89/2015-52 zo dňa 19. januára 2017, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 14S/89/2015-52 zo dňa 19. januára 2017 z a m i e t a.

Kasačnému sťažovateľovi nárok na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a.

### Odôvodnenie

1.

1.1 Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trnave podľa § 190 zák. č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 1100304/1/151525/2015 zo dňa 09.04.2015, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Nitra č. 9401401/5/4656841/2014 zo dňa 16.10.2014, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 zák. č. 563/2009 Z. z. (ďalej len „daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2011 v sume 6.056,98 €. O trovách konania rozhodol súd tak, že žalobcovi právo na náhradu trov konania nepriznal.

1.2 Krajský súd, po oboznámení sa s obsahom administratívneho spisu žalovaného zistil, že Daňový úrad Nitra vykonal u platiteľa dane z pridanej hodnoty DaM STAV spol. s r. o. (ďalej aj „žalobca“ alebo „sťažovateľ“) daňovú kontrolu, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. 9401401/5/2748497/2013. Výsledkom preverovania bol zistený záver, že dodávateľ tovaru a prác žalobcu - spoločnosť Mark

Sollberg & partners s.r.o., nekomunikuje so správcom dane, dokumenty zasielané na adresu sa vracajú späť s poznámkou adresát neznámy, na uvedenej adrese sa spoločnosť nenachádza a na poštových schránkach nie je uvedené žiadne označenie spoločnosti. Konateľ spoločnosti, ktorý bol vypočutý ako svedok sa vyjadril, že spoločnosť nevykonáva žiadne obchody, nie je platcom DPH a žiadne doklady súvisiace s obchodmi vykonané so žalobcom zo strany tejto spoločnosti neboli vystavené.

1.3 K tvrdeniu žalobcu, že splnil podmienky na odpočítanie dane, pretože správcovi dane predložil všetky relevantné dôkazy, ktoré preukazujú uskutočnenie dodávky tovaru od dodávateľa Mark Sollberg & partners s.r.o. krajský súd uviedol, že predloženie dokladov i keď majú všetky náležitosti daňového dokladu a sú riadne zaúčtované automaticky neznamená, že daň z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) bola odpočítaná oprávnene, pretože splnenie formálnej stránky nepostačuje k tomu, aby bol na základe takýchto dokladov uznaný nárok na odpočítanie dane. Daňové doklady musia byť odrazom reálneho plnenia, ktoré v prípade vzniku pochybností musí preukázať daňový subjekt. Pokiaľ i formálne podmienky sú splnené, ale nie sú podložené konkrétnymi dôkazmi o existencii reálnej stránky obchodného vzťahu, nie je naplnený účel a zmysel podnikania, pretože samotné deklarovanie obchodných transakcií nie je dostatočným dôkazom na to, aby si mohol daňový subjekt uplatniť svoj nárok na odpočet DPH.

1.4 V súvislosti s námietkou žalobcu, že právo na odpočet DPH bolo žalobcovi odopreté z dôvodu, že tento si nepreveril, že dodávateľ tovaru a služieb spoločnosť Mark Solberg & partners s.r.o. nebola platiteľom dane a že žalovaný týmto preniesol dôsledky neplnenia si daňových povinností dodávateľa na žalobcu, krajský súd sa stotožnil s právnym názorom žalovaného, podľa ktorého zákon o DPH síce vyslovene neustanovuje povinnosť daňového subjektu preverovať si či obchoduje s platiteľom dane z pridanej hodnoty, ponecháva na zvážení daňového subjektu akým spôsobom si preverí dôveryhodnosť svojho obchodného partnera, ale v prípade že túto skutočnosť si nepreverí, tak sa vystavuje riziku, že si nesplní podmienky nároku na odpočítanie dane, ktoré je viazané na kumulatívne splnenie všetkých hmotnoprávných podmienok a už nesplnenie jednej z nich vylučuje priznanie nároku.

1.5 Krajský súd skonštatoval, že v predmetnej veci bol vypočutý konateľ spoločnosti Mark Sollberg & partners s.r.o. T. T., ktorý spochybnil akékoľvek obchodovanie medzi spoločnosťou Mark Sollberg & partners s.r.o. a žalobcom. Nepochybnil len to, že táto spoločnosť nie je platcom DPH, čo podľa názoru žalobcu bolo dôvodom na odopretie nároku na odpočet DPH zo strany správcu dane u žalobcu, ale spochybnil už samotný obchod, ktorý bol dokladovaný žalobcom ako aj doklady ktoré boli predložené v súvislosti s uplatnením nárokov. Pokiaľ ide o dôveryhodnosť tohto svedka a pravdivosť jeho tvrdení krajský súd poznamenal, že v priebehu celého daňového konania žalobca nepredložil jediný dôkaz, ktorým by preukázal, že spoločnosť Mark Sollberg & partners s.r.o. je spoločnosťou ktorá obchoduje s inými spoločnosťami, teda nielen so žalobcom.

1.6 Námietku žalobcu týkajúcu sa nedostatočne zisteného skutkového stavu považoval krajský súd za nedôvodnú, pretože správca dane ako aj žalovaný v daňovom konaní vykonali všetky potrebné dôkazy, ktoré boli navrhnuté žalobcom, pričom zistili, že dodávateľ žalobcu spoločnosť Mark Sollberg & partners s.r.o. je spoločnosťou nekontaktnou, neobchodujúcou s inými spoločnosťami a z uvedeného dôvodu bol spochybnený deklarováný obchod zo strany žalobcu, v rámci ktorého došlo žalobcom k uplatneniu nároku na odpočet DPH.

1.7 Krajský súd mal za to, že správcom dane bolo v konaní v dostatočnej miere preukázané, že žalobca mal vedieť, resp. mohol vedieť že dodávateľ tovaru a služieb spoločnosť Mark Sollberg & partners s.r.o. je spoločnosťou, ktorá nie je platcom DPH a ktorá nevykonáva žiadnu podnikateľskú činnosť a nefiguruje ani na podnikateľskom trhu. Tieto skutočnosti si žalobca mohol overiť na stránke tejto spoločnosti, čo však zjavne nevykonával a vystavil sa tým riziku, že nebudú z jeho strany splnené podmienky nároku na odpočítanie dane tak ako to vyžaduje ust. § 49 a 51 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“). Krajský súd uviedol, že vykonané dokazovanie preukázalo na strane žalobcu nedostatočnú mieru obozretnosti, žalobca nepreukázal faktickú realizáciu obchodu a preto tvrdenia o tom, že správca dane preniesol následky neplnenia si daňových povinností

dodávateľa spoločnosti Mark Sollberg & partners s.r.o. na žalobcu považoval za neodôvodnené.

2.

2.1 Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu, že súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci a navrhol kasačnému súdu, v zmysle ust. § 462 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zmenil napadnutý rozsudok tak, že zruší rozhodnutie žalovaného a vráti vec žalovanému na ďalšie konanie a prizná žalobcovi náhradu trov konania, alebo aby v zmysle ust. § 462 ods. 1 SSP zrušil napadnutý rozsudok a vrátil vec súdu na ďalšie konanie a priznal žalobcovi náhradu trov kasačného konania.

2.2 Žalobca s poukazom na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky z 15.03.2011 sp. zn. 3 Sžf 1/2011 uviedol, že v prípade, ak daňový subjekt disponuje existenciou materiálneho plnenia, faktúrou a prílohami s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny u dodaných služieb a tovarov od určitého dodávateľa, vyčerpá vlastné dôkazné bremeno. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u dodávateľa a jeho subdodávateľov znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správca dane.

2.3 K tvrdeniu krajského súdu, že žalobca mal produkovať ďalšie dôkazy a to doklady, ktoré by preukazovali, že spoločnosť Mark Sollberg & partners s.r.o. bola (je) spoločnosťou obchodujúcou aj s inými subjektmi žalobca uviedol, že pokiaľ by aj spoločnosť Mark Sollberg & partners s.r.o. v danom čase obchodovala len so žalobcom, tento samotný fakt neznamená to, že by nefigurovala v podnikateľskej sfére; a nepreukazuje to záver, že nedošlo k zdaniteľnému plneniu. Žalovaným tvrdená skutočnosť, že spoločnosť Mark Sollberg & partners s.r.o. prestala byť platiteľom DPH v roku 2010 neznamená, že ukončila podnikateľskú činnosť.

2.4 Podľa názoru žalobcu z vykonaného dokazovania nevyplýva, že by nedošlo k zdaniteľnému plneniu. Naopak zo zisteného stavu vyplýva (nebolo to vyvrátené), že spoločnosť Mark Sollberg & partners s.r.o. uvedenú dodávku realizovala a vystavila o tom doklady. Žalobca mal za to, že správca dane nemôže prenechať na daňovom subjekte absolútne dôkazné bremeno, dôkazné bremeno nezaťažuje platiteľa dane bezhranične a po adekvátnom splnení dôkaznej povinnosti platiteľom dane prechádza dôkazné bremeno na správcu dane.

2.5 K názoru súdu, že žalobca mohol a mal vedieť, že spoločnosť Mark Sollberg & partners s.r.o. je spoločnosťou, ktorá nie je platcom DPH, nevykonáva žiadnu podnikateľskú činnosť a nefiguruje na podnikateľskom trhu žalobca uviedol, že žiadna webová stránka spoločnosti, ktorá by uvedené údaje obsahovala nebola zistená a že v roku 2011 neexistovala ani stránka daňového úradu, na ktorej by sa dala overiť evidencia subjektov registrovaných k DPH.

3.

3.1 Dňa 10.04.2017 bolo krajskému súdu doručené vyjadrenie žalovaného ku kasačnej sťažnosti žalobcu, v ktorom kasačnému súdu navrhol, aby kasačnú sťažnosť ako bezdôvodne podanú zamietol. Žalovaný dospel k záveru, že žalobca v kasačnej sťažnosti neuviedol také nové skutočnosti, ktoré by svojou podstatou mali vplyv na výrok rozsudku krajského súdu, pričom by neboli už predmetom odvolania proti rozhodnutiu a následne podanej žaloby.

3.2 Žalovaný zotrval na stanovisku, že správca dane nepreniesol neprimerané ani absolútne dôkazné bremeno na žalobcu, ale sám vykonal rozsiahle dokazovanie, ktorého výsledkom bolo nepriznanie páva na odpočítanie dane žalobcovi tak, ako to uviedol vo svojom rozhodnutí, pričom žalobca nepredložil dostatok dôkazov k svojim tvrdeniam, aby mu mohlo byť právo na odpočítanie dane priznané.

3.3 Žalovaný k námietke žalobcu smerujúcou k spochybňovaniu hodnovernosti svedka T. T. - konateľa subjektu Mark Sollberg & partners, s.r.o. uviedol, že správca dane na návrh žalobcu vypočul T. T. ako

svedka, ktorý do zápisnice vyhlásil, že DaM STAV, spol. s r.o. a ani nikoho z tejto spoločnosti nepozná, vyššie označené faktúry, ktoré mu boli predložené k nahliadnutiu nevyhotovil, podpis na faktúrach nie je jeho, pečiatku nemá, nemá žiadne účtovné ani daňové doklady, daňové priznania nepodáva, pretože Mark Sollberg & partners, s.r.o. nemá dodávateľov a žiadnu činnosť nevykonáva. Žalobca bol o vypočutí svedka zákonným spôsobom upovedomený, svoje právo klásť svedkovi otázky nevyužil, výsluchu svedka sa nezúčastnil (hoci výsluch sám požadoval, a to za prítomnosti osobnej, resp. jeho zástupcu). Zo spisu je zrejmé, že to bol nie žalobca, ale správca dane, ktorý vykonal vo vzťahu k dodávateľovi (Mark Sollberg & partners, s.r.o.) rozsiahle dokazovanie, vrátane svedeckej výpovede konateľ'a.

3.4 Žalovaný vo vyjadrení taktiež uviedol, že procesnoprávny predpis platný v zdaňovacom období január 2011 dával možnosť daňovému subjektu požiadať správcu dane, aby mu oznámil, či iný daňový subjekt je registrovaný alebo jeho registračné číslo podľa osobitných zákonov alebo mu potvrdil, či registračné číslo, ktoré daňový subjekt uviedol, bolo inej právnickej osobe alebo fyzickej osobe pridelené. Pritom na účely daňového konania sa prihliada len na písomné oznámenie tejto skutočnosti. Daňový subjekt túto možnosť nevyužil. Žalovaný dodal, že povinnosť navštevovať stránku Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky (teraz Finančné riaditeľstvo SR) žalobcovi neukladá zákon o DPH, ani daňový poriadok, ale je to jeho právo. Preukázať splnenie zákonom určených podmienok je však primárne dôkaznou povinnosťou žalobcu. Záverom vyjadrenia žalovaný poukázal na rozsudok sp. zn. 5Sžf/70/2011 zo dňa 23. augusta 2012.

4.

4.1 Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd v zmysle § 438 ods. 2 SSP preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti (§ 440 SSP), kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) (§ 137 ods. 2 a 3 SSP).

4.2 Žaloba v predmetnej veci bola krajskému súdu podaná počas platnosti a účinnosti zákona č. 99/1963 Zb. Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“), ktorý v piatej časti upravoval problematiku súdneho preskúmania rozhodnutí orgánov verejnej správy. Tento zákon bol v časti týkajúcej správneho súdnictva s účinnosťou od 01.07.2016 nahradený Správnym súdnym poriadkom. Podľa § 491 ods. 1 SSP, ak nie je ďalej ustanovené inak, platí tento zákon aj na konania začaté podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku pred dňom nadobudnutia jeho účinnosti.

4.3 Podľa § 2 ods. 1 a 2 SSP, v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

4.4 Podľa § 6 ods. 1 SSP správne súdy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

4.5 Podľa § 438 ods. 1 SSP kasačnou sťažnosťou možno napadnúť právoplatné rozhodnutie krajského súdu.

4.6 Podľa § 454 SSP na rozhodnutie kasačného súdu je rozhodujúci stav v čase právoplatnosti napadnutého rozhodnutia krajského súdu.

4.7 Predmetom konania o kasačnej sťažnosti žalobcu je rozsudok Krajského súdu v Trnave č. k. 14S/89/2015-52 zo dňa 19.01.2017, ktorým súd zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného č. 1100304/1/151525/2015 zo dňa 09.04.2015, a preto primárne v medziach kasačnej sťažnosti Najvyšší 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, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky žalobcu sú spôsobilé spochybníť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

4.8 Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu bolo posúdenie, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúce vydaniu napadnutého rozhodnutia.

4.9 Najvyšší súd Slovenskej republiky z predloženého spisového materiálu krajského súdu zistil, že žalobca sa žalobou doručenou Krajskému súdu v Trnave dňa 21.05.2015 domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného zo dňa 09.04.2015 č. 1100304/1/151525/2015, ktorým potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Nitra č. 9401401/5/4656841/2014 zo dňa 16.10.2014. Správcom dane bol žalobcovi ako platiteľovi dane z pridanej hodnoty podľa ust. § 68 ods. 5 daňového poriadku vyrubený rozdiel dane v sume 6.056,98 € za zdaňovacie obdobie január 2011.

4.10 Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu kasačný súd zistil skutkový stav, z ktorého vyplýva, že žalobca uplatnil v zdaňovacom období január 2011 právo na odpočítanie DPH na základe faktúr č. 05/2011 zo dňa 10.01.2011 a č. 06/2011 zo dňa 20.01.2011 od dodávateľa Mark Sollberg & partners s.r.o. spolu vo výške 6.056,98 € za dodaný materiál a stavebné práce. Daňový úrad Nitra vykonal u žalobcu daňovú kontrolu DPH za zdaňovacie obdobia január až december 2011, o jej výsledku vyhotovil Protokol č. 9401401/5/2748497/2013 zo dňa 13.06.2013, ktorý bol žalobcovi doručený dňa 24.06.2013.

4.11 Za účelom zistenia skutkového stavu a objasnenia okolností o reálnom uskutočnení zdaniteľných obchodov, ktoré mal uskutočniť dodávateľ Mark Sollberg & partners s.r.o. pre žalobcu vykonal správca dane dokazovanie, v rámci ktorého dožiadal Daňový úrad Banská Bystrica o preverenie skutočností, týkajúcich sa dodania materiálu a stavebných prác žalobcovi. Daňový úrad Banská Bystrica, na základe dožiadania oznámil správcovi dane, že daňový subjekt Mark Sollberg & partners s.r.o. sa na adrese sídla spoločnosti nenachádza, s konateľom spoločnosti sa nepodarilo skontaktovať, posledné daňové priznanie na DPH podal za 2. štvrtrok 2009. Rozhodnutím č. 651/230/25115/10/Paň z 27.04.2010 bolo spoločnosti Mark Sollberg & partners s.r.o. z úradnej moci určené posledné zdaňovacie obdobie za 2. štvrtrok 2010, skončením posledného zdaňovacieho obdobia prestal byť daňový subjekt Mark Sollberg & partners s.r.o. platiteľom dane z pridanej hodnoty.

4.12 V zápisnici o ústnom pojednávaní č. 9401401/5/3875341/2013 spísanej dňa 21.08.2013, vo veci prerokovania pripomienok a dôkazov predložených žalobcom k protokolu č. 9401401/5/2748497/2013, žalobca navrhol ustanoviť Jána Jahodníka, konateľa spoločnosti Mark Sollberg & partners s.r.o. do procesného postavenia svedka a vypočuť ho ako svedka za prítomnosti žalobcu, resp. jeho právneho zástupcu. Správca dane návrhu žalobcu vyhovel a dňa 04.12.2013, na základe predvedenia svedka príslušníkmi OR PZ Lučenec, vypočul T. T. v súvislosti s výkonom daňovej kontroly, o čom spísal zápisnicu o ústnom pojednávaní č. 9401401/5/5403435/2013. Žalobca sa na výsluch svedka nedostavil, hoci o ňom upovedomený. Svedok T. T. uviedol, že spoločnosť žalobcu nepozná, za spoločnosť Mark Sollberg & partners s.r.o. nevykonával žiadnu činnosť, nevystavil žiadne faktúry, uviedol, že podpis na faktúrach nie je jeho, nemá pečiatku spoločnosti, žiadne účtovné ani daňové doklady spoločnosti.

4.13 Dňa 17.12.2013 bola so žalobcom spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní vo veci oboznámenia o priebeh a výsledkoch dokazovania na základe pripomienok a dôkazov predložených žalobcom k protokolu č. 9401401/5/2748497/2013 zo dňa 13.06.2013.

4.14 Rozhodnutie správca dane č. 9401401/5/5614454/2013 zo dňa 18.12.2013 o nepriznaní práva žalobcovi na odpočítanie dane v sume 6.056,98 € za zdaňovacie obdobie január 2011 na základe faktúr č. 05/2011 a 06/2011 od dodávateľa Mark Sollberg & partners s.r.o. z dôvodu, že dodávateľ v čase dodania tovaru a služieb nebol registrovaným platiteľom dane z pridanej hodnoty, bolo rozhodnutím odvolacieho orgánu č. 1100304/1/149911/2014 z 21.03.2014 zrušené a vrátené správcovi dane na ďalšie konanie. V ďalšom konaní správca dane vydal rozhodnutie č. 9401401/5/1924332/2014 z 15.05.2014, ktoré odvolací orgán opätovne zrušil rozhodnutím č. 1100304/1/357885/2014 zo dňa 06.08.2014 a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie a rozhodnutie. V ďalšom konaní bol správca dane viazaný právnym názorom uvedeným v rozhodnutí odvolacieho orgánu.

4.15 Po vysporiadaní sa s povinnosťami, ku ktorými ho zaviazal odvolací orgán vydal správca dane dňa 16.10.2014 rozhodnutie č. 9401401/5/4656841/2014, ktorým podľa ust. § 68 ods. 5 a 6 daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane z DPH v sume 6.056,98 € za zdaňovacie obdobie január 2011. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca odvolanie. Na základe odvolania žalobcu žalovaný preskúmaným rozhodnutím č. 1100304/1/151525/2015 zo dňa 09.04.2015 rozhodnutie správcu dane potvrdil

4.16 Podľa § 2 ods. 1 písm. b/ zákona o DPH predmetom dane je poskytnutie služby (ďalej len „dodanie služby“) za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

4.17 Podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

4.18 Podľa § 49 ods. 1 <. zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

4.19 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 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.

4.20 Podľa § 51 ods. 1 písm. a <./ zákona o DPH právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a/ má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

4.21 Podľa § 3 ods. 3 daňového poriadku správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

4.22 Podľa § 3 ods. 6 daňového poriadku pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon alebo inú skutočnosť rozhodujúcu pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie a ktorých výsledkom je účelové obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, alebo ktorých výsledkom je účelové zníženie daňovej povinnosti, sa pri správe daní neprihliada.

4.23 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, 2)
- 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.

4.24 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.

4.25 Podľa § 24 ods. 3 daňového poriadku správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

4.26 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.

4.27 Podľa § 63 ods. 1 daňového poriadku ukladať povinnosti alebo priznať práva podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu možno len rozhodnutím, ktoré musí byť doručené podľa tohto zákona, ak tento zákon neustanovuje inak. Podľa ods. 2 citovaného ustanovenia rozhodnutie musí vychádzať zo stavu vecí zisteného v daňovom konaní, musí obsahovať náležitosti ustanovené týmto zákonom a musí byť vydané príslušným orgánom, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak. Podľa ods. 5 cit. ustanovenia rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhom a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

5.

5.1 Podľa § 461 SSP, kasačný súd zamietne kasačnú sťažnosť, ak po preskúmaní zistí, že nie je dôvodná.

5.2 Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti žalobcu vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Trnave potom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a s prihliadnutím na ustanovenie § 461 SSP 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 s v celom rozsahu.

5.3 Účelom daňového konania je zistenie, či si 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.

5.4 Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane dokazovanie vykonáva, 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 vecí 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.

5.5 Podľa rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky 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 zistenia 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 vyšli 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 vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť záver 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.

5.6 V tejto súvislosti najvyšší súd poukazuje aj na rozsudok najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekt - žalobcovi (§ 28 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 42 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z. z.). 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 odôvodnenia 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.“

5.7 Najvyšší súd Slovenskej republiky 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 deklarovovaných faktúrami, snažil sa úplne a presne zistiť skutkový stav vecí tým, že si zaobstaral pri výkone daňovej kontroly nevyhnutné podklady a dôkazy. Správca dane nevykonával iba formálnu kontrolu dokladov, ale zameral sa predovšetkým na vecné plnenie, a to vo všetkých vzájomných súvislostiach.

5.8 Z obsahu predloženého administratívneho spisu najvyšší súd zistil, že správca dane, aplikujúc zásadu voľného hodnotenia dôkazov, s prihliadnutím na jeho povinnosť dbať na čo najúplnejšie zistenie potrebných skutočností, vykonal rozsiahle dokazovanie, preto záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade s procesnými a hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH.

5.9 Úlohou správcu dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnených nárokov na odpočítanie DPH je vychádzať nielen z daňových dokladov predložených platiteľom, ale aj zo zistení, či predloženým dokladom neabsentuje materiálny podklad. Uskutočnenie zdaniteľného plnenia je základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu DPH. V prípade, ak zdaniteľné plnenie podľa faktúry nie je uskutočnené dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry ako aj preukázanie zaplatenia týchto súm pokladničnými alebo inými dokladmi a existencia iných listinných dôkazov nie sú predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH.

5.10 Z obsahu administratívneho spisu žalovaného vyplýva, že správca dane za účelom zistenia

skutkového stavu vecí a objasnenia okolností o reálnom uskutočnení zdaniteľných obchodov vykonal v konaní dokazovanie, na základe ktorého chcel získať informácie a preveriť skutočnosti, či bola spoločnosť Mark Sollberg & partners s.r.o. skutočným dodávateľom materiálu a stavebných prác pre žalobcu podľa faktúr č. 05/2011 a 06/2011, vystavených v januári 2011.

5.11 Zamestnancami dožiadaného Daňového úradu Banská Bystrica bola dňa 16.05.2013 spísaná Zápisnica o miestnom zisťovaní č. 9611401/5/1941378/2013 (pri preverovaní skutočností týkajúcich sa iného daňového subjektu RAC spol. s r.o.) s konateľom spoločnosti Mark Sollberg & partners s.r.o., T. T.. Dňa 04.12.2013 bol zamestnancami Daňového úradu Nitra vypočutý, na návrh žalobcu, konateľ spoločnosti Mark Sollberg & partners s.r.o. T. T. ako svedok, o čom bola spísaná Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 9401401/5/5403435/2013. Z obidvoch zápisníc mal kasačný súd preukázané, že konateľ spoločnosti Mark Sollberg & partners s.r.o. poprel uskutočnenie zdaniteľných obchodov so žalobcom, poprel vystavenie akýchkoľvek faktúr, podpis na nich a vykonávanie podnikateľskej činnosti.

5.12 Z uvedených skutočností vyplýva, že v dôsledku popretia realizácie zdaniteľných plnení pre žalobcu konateľom dodávateľa Mark Sollberg & partners s.r.o. nebolo v daňovom konaní preukázané, že skutočne došlo k reálnemu dodaniu materiálu a stavebných prác žalobcovi, čím nebola splnená podmienka pre odpočítanie DPH podľa § 49 ods. 1 zákona § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH. Uskutočnenie zdaniteľného plnenia je základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu dane. V prípade, ak zdaniteľné plnenie podľa faktúry nie je uskutočnené dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry, ako aj preukazovanie zaplatenia kúpnej ceny v hotovosti, nie sú predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH. Podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ a v § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH 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 z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre.

5.13 Kasačný súd mal taktiež preukázané, že rozhodnutím Daňového úradu Banská Bystrica č. 651/230/25115/10/Paň zo dňa 27.04.2010 bolo spoločnosti Mark Sollberg & partners s.r.o. podľa § 81 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z. z. určené posledné zdaňovacie obdobie za 2. štvrtrok 2010 a jeho skončením prestal byť daňový subjekt Mark Sollberg & partners s.r.o. platiteľom dane, zanikla platnosť jeho osvedčenia o registrácii pre DPH a platnosť identifikačného čísla pre daň.

5.14 V prípade, ak by aj došlo k žalobcom tvrdenej realizácii zdaniteľného plnenia dodávateľom Mark Sollberg & partners s.r.o., kasačný súd považuje za potrebné poukázať na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/70/2011 zo dňa 23. augusta 2012, v ktorom sa najvyšší súd zaoberal otázkou, či žalobcovi ako daňovému subjektu vznikol nárok na odpočet DPH z faktúr od dodávateľa, ktorý žalobcovi ako daňovému subjektu vystavil faktúry s DPH, napriek tomu, že bolo nesporne zistené, že dodávateľ žalobcu nebol v rozhodnom zdaňovacom období už platiteľom DPH, a teda či pod pojem platiteľ v zmysle § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH je možné podradiť i osobu, ktorá nie je registrovaným platiteľom dane. Z odôvodnenia rozsudku citujeme: „V danom prípade daň, uvedená na faktúrach vystavených dodávateľom obchodnou spoločnosťou S-THERM, s. r. o. bola splatná výlučne z dôvodu, že bola uvedená na vyššie označených faktúrach, a teda bola splatná podľa režimu v zmysle § 69 ods. 5 zákona o DPH (článok 21 ods. 1 písm. c/ šiestej smernice), pretože spoločnosť S-THERM, s. r. o. nebola v rozhodnom období už platiteľom DPH, keďže jej bola registrácia preukázateľne zrušená k 31. marcu 2006... Napriek tomu, že rozsudok Súdneho dvora Európskej únie C-342/87 Genius Holding BV možno na preskúmanú vec aplikovať iba implicitne, nezistil existenciu iného rozsudku Súdneho dvora Európskej únie, ktorý by explicitne uznal právo na odpočet dane, ak tovar bol dodaný neplatiteľom dane, ktorý bol povinný daň platiť podľa článku 21 ods. 1 písm. c/ šiestej smernice. Vzhľadom na to, pokiaľ neexistuje rozsudok Súdneho dvora Európskej únie, ktorý by detailizoval a bližšie špecifikoval právnu situáciu odpočtu DPH z dodávky uskutočnenej neplatiteľom, ktorý je povinný platiť daň a ktorý

by nastavil právny režim odlišne, je za danej situácie nevyhnutné hodnotiť postup správcu dane a žalovaného ako správny“.

5.15 Kasačný súd poukazuje taktiež na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/53/2010 zo dňa 18. januára 2011, podľa ktorého „Ak sa daň stala splatnou len z dôvodu uvedenia na faktúre vystavenej neplatiteľom, právo na odpočet dane nie je možné uplatniť. Odpočítanie dane je možné len medzi platiteľmi dane navzájom, pričom pri zdaniteľných osobách, ktoré nie sú platiteľmi dane odpočítanie nie je možné“.

5.16 Poukazujúc na uvedené, dospel senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky k záveru, že krajský súd sa dostatočným spôsobom vysporiadal s námietkami žalobcu uvedenými v podanej žalobe, skutkový stav zistený správcou dane a žalovaným je dostatočný, vychádza nie len z daňových dokladov predĺžených daňovým subjektom, ale aj zo zistení, či v nich neabsentuje materiálny podklad. Žalobca mal možnosť vyjadriť sa ku všetkým zisteniam správcu dane a zaujať stanovisko.

5.17 Záverom kasačný súd konštatuje, že bolo nesporne povinnosťou žalobcu predložiť dôkazy preukazujúce oprávnenosť jeho nároku na odpočet DPH. Existencia predložených faktúr nepostačuje, nakoľko požadovaným spôsobom nepreukazujú reálnu uskutočniteľnosť fakturovaných služieb. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné služby boli reálne uskutočnené, to práve osobou uvedenou na faktúre. Výpovede konateľa dodávateľskej spoločnosti Mark Sollberg & partners s.r.o. počas daňovej kontroly žiadnym vierohodným spôsobom nepreukázali reálne uskutočnenie zdaniteľných obchodov. Kasačný súd sa stotožnil s konštatovaním krajského súdu, že žalobcom predložené daňové doklady vo svetle kontrolných zistení u dodávateľa Mark Sollberg & partners s.r.o. vzbudzujú neodstrániteľné pochybnosti o reálnom uskutočnení zdaniteľného obchodu.

6.

6.1 Najvyšší súd Slovenskej republiky má za to, že rozhodnutie krajského súdu, žalovaného a správcu dane obsahuje všetky zákonom požadované náležitosti, žalovaný pri hodnotení dôkazov postupoval v medziach zákona a logického uvažovania, všetky dôkazy zhodnotil v ich vzájomnej súvislosti a prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Z týchto dôvodov kasačnú sťažnosť zamietol podľa § 461 SSP, keďže po jej preskúmaní zistil, že nie je dôvodná.

6.2 O náhrade trov kasačného konania najvyšší súd rozhodol podľa § 170 písm. a/ SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP. Žalobca v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov kasačného konania zo zákona neprislúcha, preto žalobcovi právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

6.3 Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky jednohlasne (§ 147 ods. 2 v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

#### **Poučenie:**

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