

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 1Sžf/61/2016  
Identifikačné číslo spisu: 7014200725  
Dátum vydania rozhodnutia: 12.12.2017  
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:7014200725.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací v senáte zloženom z predsedu senátu Ing. JUDr. Miroslava Gavalca PhD. a členov senátu JUDr. Igora Belka a JUDr. Mariána Trenčana v právnej veci žalobcu: BRIGHT CAFE, s.r.o., IČO: 43 859 062, so sídlom Kováčska č. 39, 040 01 Košice, zast.: JUDr. Eugenom Kostovčíkom, advokátom so sídlom advokátskej kancelárie Gelnická č. 33, 040 11 Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, IČO: 42 499 500, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia správneho orgánu v daňovom konaní, na odvolanie žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach zo dňa 04. novembra 2015 č.k. 6S/77/2014-46 v spojení s opravným uznesením Krajského súdu v Košiciach zo dňa 14. apríla 2016 č.k. 6S/77/2014-85, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach zo dňa 04. novembra 2015 č.k. 6S/77/2014-46 v spojení s opravným uznesením Krajského súdu v Košiciach zo dňa 14. apríla 2016 č.k. 6S/77/2014-85 p o t v r d z u j e .

Účastníkom náhradu trov odvolacieho konania n e p r i z n á v a .

### Odôvodnenie

#### I.

Konanie na finančnom orgáne

1. Rozhodnutím č. 1100303/1/190073/2014/4897 zo 16.04.2014 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“ - č.l. 16) žalovaný ako odvolací finančný orgán oprávnený v zmysle § 74 ods. 4 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“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Košice (ďalej len „správca dane“) č. 9801403/5/4763624/2013/TOM z 25.11.2013 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“).

Podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku v znení relevantnom na prejednávajúcu vec odvolací orgán napadnuté rozhodnutie v odôvodnených prípadoch zmení alebo zruší, inak napadnuté rozhodnutie

potvrdí. Odvolací orgán rozhodnutie zruší a vec vráti na ďalšie konanie a rozhodnutie, ak sú na to dôvody. Ak odvolací orgán rozhodnutie zruší a vráti vec na ďalšie konanie a rozhodnutie, správca dane alebo orgán, ktorého rozhodnutie bolo zrušené, je viazaný právnym názorom odvolacieho orgánu.

2. Prvostupňovým rozhodnutím bol podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku žalobcovi ako platiteľovi dane (viď aj jeho IČ DPH) vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“, resp. „DPH“) za zdaňovacie obdobie september 2012 na tom skutkovom základe, že oproti nadmernému odpočtu vykázanému žalobcom v daňovom priznaní bola správcom dane po vykonaní daňovej kontroly naopak zistená daňová povinnosť na DPH.

Vyrubenie dane pri aplikácii ustanovenia § 49 ods. 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zák. č. 222/2004 Z.z.“) správca dane odôvodnil tým, že šetrením za príslušné zdaňovacie obdobie boli zistené také skutočnosti a vykonané dôkazy, ktoré odôvodňovali potvrdiť výsledok daňovej kontroly uvedený v protokole z daňovej kontroly č. 9801403/5/4714793/2013 z 18.10.2013 (ďalej na účely rozsudku len „protokol“). Žalobca k protokolu nedoručil žiadne písomné vyjadrenia k zisteniam uvedeným v protokole.

Podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku v citovanom znení správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani.

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

Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení 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

a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak

a) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

3. Z daňového spisu záverom vyplýva, že základným dôvodom pre nepriznanie požadovaného práva na odpočítanie DPH sú žalobcom predkladané fiktívne doklady a že v priebehu daňovej kontroly nevedel dôveryhodne preukázať, akým spôsobom došlo k dodaniu tovaru a služieb podľa nižšie uvedených došlých faktúr.

4. Nehodnovernými majú byť podľa žalovaného údaje fakturované na vstupe, ktoré sa týkajú nasledujúcich zdaniteľných obchodov žalobcu:

a) dodávky tovarov a služieb od dodávateľa RETRA, spoločnosť s ručením obmedzeným, Košice so sídlom Kysak (ďalej len „dodávateľ žalobcu“, resp. iba „dodávateľ“) na základe zmluvy o dielo č. 2/2012 v súvislosti so stavebnými úpravami a vybavením interiéru prenajatých priestorov v obchodnom centre MAX Prešov s označením - OLIVE RESTAURANT OC MAX PREŠOV (ďalej len „reštaurácia“), za ktorých údajné vykonanie vystavil dodávateľ žalobcu viaceré (17 ks) faktúry,

i) reštaurácia sa nachádza v obchodnom centre MAX v Prešove a je v plnej prevádzke,

ii) dodávateľ žalobcu nemá materiálne, technické ani personálne zabezpečenie na vykonávanie fakturovanej činnosti,

b) práce mali byť podľa pôvodného tvrdenia vykonané v subdodávke spoločnosťou NORAX s.r.o. (ďalej len „NORAX“), kde konateľom je Ing. W. H.Š. - otec splnomocneného zástupcu dodávateľa žalobcu pána W. H.,

i) subdodávateľ tiež nemá materiálne, technické ani personálne zabezpečenie na vykonávanie fakturovanej činnosti,

c) práce mali byť teda vykonané v subdodávke iba spoločnosťou Simon 2006 & Viktor, s.r.o., Košice (ďalej len „spoločnosť SIMON“),

i) spoločnosť SIMON v čase údajného vykonávania rekonštrukčných prác podľa zistení správcu dane nepodávala daňové priznania, bola nekontaktná a jej konateľ pán C. I. je nekontaktný s dátumom úmrtia XX.XX.XXXX (t.j. tri z piatich faktúr, ktoré mal podpísať nebohý C. I., boli podpísané po jeho smrti),

ii) pán Ing. W. H. naopak uviedol dňa 04.07.2013, že spoločnosť SIMON v tom čase bola určite

funkčná, on sám, namiesto konateľa spoločnosti pána J. chodil 1 až 2 krát do týždňa na kontrolu, pán C. I. mal na stavbe 3 - 4 ľudí, rekonštruovalo sa v auguste až októbri 2012, stretával tam aj pána C. I., stavba bola odovzdaná v novembri 2012 a stavebný denník bol v kompetencii p. C. I.,

iii) preberací protokol o prevzatí a odovzdaní diela z 30.11.2012 s podpisom pána C. I. je v bode 1. zmätočný, nakoľko je tam uvedené, že

(1) „Na základe Zmluvy o dielo uzatvorenej podľa OZ § 537 OZ dnešným dňom, t.j. 30.09.2012 zhotoviteľ odovzdáva objednávateľovi a objednávateľ prijíma zmluvne dohodnutý predmet diela - Rekonštrukcia priestorov - OLIVE PIZZA RESTAURANT - ZOC MAX PREŠOV“.

5. Na základe vykonaných dôkazov v zmysle § 24 Daňového poriadku správca dane dospel k záveru, ktorý si osvojil aj žalovaný, že žalobca neunesol dôkazné bremeno, a preto aj žalovaný potvrdil správnosť záveru správcu dane, že žalobca ako daňový subjekt nepreukázal, že fakturovaný tovar a služby pri rekonštruovaní dotknutých priestorov prijal od svojho dodávateľa.

## II.

Konanie na prvostupňovom súde

### A)

6. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca prostredníctvom právneho zástupcu na Krajský súd v Košiciach žalobu z 24.06.2014.

7. Krajský súd v Košiciach ako prvostupňový súd preskúmal napadnuté rozhodnutie, ako aj konanie tomuto predchádzajúce v rozsahu dôvodov uvedených v žalobe (§ 249 ods. 2 O.s.p.), oboznámil sa s obsahom daňového spisu daňových orgánov oboch stupňov a po nariadení pojednávania dospel na základe nižšie citovaných skutkových zistení a právnych dôvodov k záveru, že žaloba nie je dôvodná.

8. S poukazom na relevantné ustanovenia Daňového poriadku ako aj zák. č. 222/2004 Z.z., a po podrobnej rekapitulácii skutkového stavu zachyteného v spise správcu dane, žalobných dôvodov a argumentácie žalovaného krajský súd vyslovil právny názor, že rozsiahle zistenia a z nich vyplývajúce závery daňových orgánov obsiahnuté v odôvodnení napadnutého ako aj prvostupňového rozhodnutia podporujú jednoznačne aj podľa krajského súdu záver o nepreukázaní právnych podmienok u žalobcu pre odpočítanie dane podľa § 51 ods. 1 písm. a) v nadväznosti na ustanovenie § 49 zák. č. 222/2004 Z.z.

9. Z ustálenej judikatúry Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd“) k danej právnej úprave a k dôkazným podmienkam preukázania práva na odpočítanie DPH jednoznačne pre krajský súd vyplýva, že dôkazné bremeno týkajúce sa preukázania reálneho dodania tovarov a služieb zaťažuje žalobcu, ktorý zodpovedá aj za to, že vo svojom účtovníctve má doklady vystavené v súlade s ustanovením § 71 ods. 1 a 2 zák. č. 222/2004 Z.z. a ktoré reálne zobrazujú na faktúrach zachytený stav tak, aby sa mohol úspešne dožadovať uplatneného nároku na vrátenie DPH (viď aj nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. III. ÚS 401/09-17 zo 16.12.2009, resp. rozsudky Najvyššieho súdu sp.zn. 8Sžf/29/2010 z 10.03.2011, sp.zn. 2Sžf/52/2010 z 21.09.2011, sp.zn. 8Sžf/36/2010 z 28.04.2011, sp.zn. 2Sžf 41/2010 z 15.06.2011 a ďalšie).

10. V tejto súvislosti krajský súd zdôraznil, že pokiaľ v preskúmvanej veci správca dane zistil, že na faktúrach predložených žalobcom v daňových dokladoch uvedený dodávateľ nemá materiálne, technické, ani personálne zabezpečenie na vykonávanie fakturovanej činnosti, a ani ďalšie dôkazné zistenia správcu dane týkajúce sa subdodávateľov danej spoločnosti neviedli k žalobcom deklaroványm záverom o reálnom uskutočnení fakturovaných dodávok, nastal podľa krajského súdu procesnoprávny stav preferujúci dôkazné bremeno u žalobcu.

Krajský súd sa v tejto súvislosti nestotožnil s tvrdeniami žalobcu opierajúcimi sa o rozsudok Najvyššieho súdu sp.zn. 3Sžf/1/2011 z 15.03.2011 o extenzívnom ponímaní dôkazného bremena.

11. Vo vzťahu k námietke žalobcu poukazujúc na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“) sp.zn. C-18/13 vo veci Maks Pen EOOD (ďalej len „rozsudok Maks Pen“) krajský súd zdôraznil, že po obsahovej právnej stránke nemá konkrétne právne vyústenie do právneho výkladu

dôkazného stavu v preskúmvanej právnej veci.

Takisto k námietkam procesnoprávnej povahy (podmienky na vykonanie výsluchu svedka) krajský súd odkázal na logické a právne akceptovateľné závery žalovaného v odôvodnení na str. 13 napadnutého rozhodnutia. Ako žalobca sám konštatuje, v súvislosti s vypočutím pána W. H. a Ing. W. H. správca dane oboznámil žalobcu so zápisnicou o ústnom pojednávaní a zástupca žalobcu sa k tvrdeniam uvedených osôb nevyjadril.

12. Vo vzťahu k námietke žalobcu o posúdení jeho návrhu na výsluch osoby pána K. J. krajský súd označil za akceptovateľné aj závery žalovaného v napadnutom rozhodnutí, podľa ktorých:

„k uvedenej osobe daňový subjekt neuviedol žiadne jej postavenie o koho ide, ktorú konkrétnu spoločnosť zastupoval, v akých konaniach, s kým a pod. Túto osobu daňový subjekt počas daňovej kontroly neuviedol, neoznačil, o takejto osobe sa nezmienili ani splnomocnení zástupcovia spoločnosti RETRA, spoločnosť s ručením obmedzeným, Košice [dodávateľ žalobcu - poznámka konajúceho súdu]. Práve splnomocnený zástupca spoločnosti RETRA, spoločnosť s ručením obmedzeným Košice, správcovi dane tvrdil, že na stavbe pracovali ľudia zo Spiša (bez uvedenia ich mien) a že sa stretával s C. I. (a to aj v čase, keď C. I. už bol mŕtvy).“

### III.

Odvolanie žalobcu/ stanoviská

A)

13. Vo včas podanom odvolaní zo dňa 01. februára 2016 (č.l. 72) proti rozsudku krajského súdu žalobca prostredníctvom právneho zástupcu v súlade s ustanovením § 205 O.s.p. uviedol nasledujúce dôvody odvolania:

rozhodnutie súdu prvého stupňa vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci [§ 205 ods. 2 písm. f) O.s.p.].

14. Následne odvolací súd v stručnosti rekapituluje odvolacie námietky žalobcu:

- krajský súd sa neriadil právnym názorom Súdneho dvora vyplývajúcim z rozsudkov vo veci sp.zn. C-354/03 Optigen, Maks Pen a v spojených veciach sp.zn. C-80/11 a sp.zn. C-142/11 Mahagében kft a Peter Dávid,

o veľmi všeobecne a neurčito krajský súd tvrdil, že skutkový stav preskúmvanej veci je odlišný od skutkového stavu uvedených rozsudkov,

o každé plnenie sa musí posúdiť samo osebe a povaha určeného plnenia v dodávateľskom reťazci nemôže byť zmenená z dôvodu predchádzajúcich alebo nasledujúcich udalostí (viď sp.zn. C-354/03 Optigen),

o žalobca nemá vplyv na vyvrátenie skutkových zistení zo vzťahu medzi dodávateľom žalobcu a spoločnosťou SIMON a

- skutkový stav žalobcu má prvky rozsudku Maks Pen

o dodávateľia nedisponovali potrebnými zamestnancami, hmotnými prostriedkami a aktívami,

o totožnosť osôb sa ukázala ako nejasná,

- Súdny dvor v rozsudku Maks Pen konkrétne uviedol za akých podmienok je možné nepriznať nárok na odpočítanie dane

o 1. podmienka - podvodné konanie,

o 2. podmienka - preukázať, že vzhľadom na objektívne skutočnosti predložené správcovi dane zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce právo na odpočet dane bolo súčasťou tohto podvodu, t.j. otázka dôkazného bremena,

- podľa rozsudku sp.zn. 2Sžf/19/2011 z 25.01.2012

o nielen účastník súdneho prieskumu ale aj

o správny súd musí konkretizovať, prečo a z akých dôvodov skutkový stav žalobcu je natoľko odlišný, že ním uvedené rozsudky nie je možné aplikovať,

- krajský súd neaplikoval závery rozsudku Najvyššieho súdu sp.zn. 3Sžf/1/2011 ako aj rozsudok Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-80/11 a C-142/11 Mahagében kft a Peter Dávid,

- extenzívne ponímanie dôkazného bremena (bod 22. odvolania),

- aj pri výklade procesných noriem, ktoré slúžia na zabezpečenie kontroly a správy dane z pridanej

hodnoty, ako aj pri aplikácii inštitútov tejto dane je potrebné dodržiavať podmienky dokazovania za súčasného akceptovania a udržania neutrality DPH.

15. Na odstránenie nejasností medzi skutkovými prvkami uvedených rozsudkov Súdneho dvora a skutkového stavu žalobcu tento navrhol, aby Najvyšší súd podľa čl. 267 Zmluvy o fungovaní Európskej únie zaslal na Súdny dvor nasledujúce prejudiciálne otázky:

I. Je v súlade so Smernicou Rady 2006/112 za stavu, keď správca dane nespochybňuje samotné plnenie (rekonštrukciu) ale uvádza, že dodávateľ žalobcu nemá materiálne, technické ani personálne vybavenie na vykonávanie tejto činnosti a vo vzťahu medzi dodávateľom žalobcu a jeho subdodávateľom bolo zistené, že dodatok k zmluve o dielo a faktúry mala vystaviť a podpísať osoba, ktorá v tomto čase už nežila, nepriznať odpočítanie dane?

II. Je v súlade so Smernicou Rady 2006/112, keď správca dane nepriznanie odpočítania dane založil výlučne na nedostatkoch zistených v právnom vzťahu medzi dodávateľom žalobcu a jeho subdodávateľom, na ktorých vyvrátenie žalobca nemá a ani nemôže mať vplyv?

III. Je uvedený postup daňových orgánov v súlade so zámermi a s účelom DPH a nepopiera samotný spoločný systém DPH, zaručuje plnú neutralitu tejto dane, za účelom ktorej bol zavedený nárok na uplatnenie odpočítania dane?

16. Záverom žalobca navrhol zmeniť rozsudok krajského súdu tak, že zruší napadnuté rozhodnutie ako aj prvostupňové rozhodnutie a vráti vec príslušnému správneému orgánu na ďalšie konanie.

Pre prípad úspechu si uplatnil náhradu trov právneho zastúpenia vo vyčíslenej výške 840,66 €.

B)

17. Z vyjadrenia žalovaného z 23.02.2016 (č.l. 81) po uvedení hore citovaných odvolacích námietok vyplýva, že tieto námietky vyhodnotil ako zhodné so žalobnými dôvodmi, ku ktorým sa vyjadril v stanovisku z 15.10.2014 k žalobe, a na nich trvá.

Ďalej žalovaný zdôraznil, že žalobca žiadnym preveriteľným dôkazom nepreukázal opodstatnenosť nároku na odpočítanie dane z faktúr od svojho dodávateľa, samotné dodanie tovaru a služieb nebolo preukázané ani dodávateľom žalobcu a nebolo ho možné preveriť ani u jeho dodávateľa - spoločnosti SIMON.

18. Podľa žalovaného zákonom stanovené podmienky, po splnení ktorých vzniká nárok na odpočítanie dane, nespočívajú len v predložení dokladov s predpísaným obsahom, (vo formálnej deklarácii), ale tieto musia preukazovať vyžadovanú skutočnosť vo všetkých jej znakoch - v právnej skutočnosti, objekte i subjekte, t.j. musia mať povahu faktu.

Rovnako žalovaný adresoval Najvyššiemu súdu poznámku, že keby si bol žalobca v súlade s bežnou praxou overil spôsobilosť svojho dodávateľa na vykonanie rekonštrukčných prác, nevystavil by sa podľa žalovaného riziku, že nebude schopný preukázať splnenie zákonom stanovených podmienok na odpočítanie dane.

19. Záverom žalovaný navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil.

IV.

Právne názory odvolacieho súdu

20. Najvyšší súd ako odvolací súd (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní podľa § 212 v spojení s § 246c ods. 1 zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok (ďalej v texte rozsudku tiež „O.s.p."), a to s prihliadnutím na ustanovenie § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok. Po zistení, že odvolanie bolo podané oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 204 ods. 1 O.s.p.) a že ide o rozsudok, proti ktorému je podľa ustanovenia § 201 v spoj. s ust. § 250ja ods. 1 O.s.p. odvolanie prípustné, vo veci v zmysle dôvodov uvedených v § 250ja ods. 2 O.s.p. nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne (viď § 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch) dospel k záveru, že odvolanie nie je dôvodné, pretože napadnutý

rozsudok je vo výroku vecne správny, a preto ho po preskúmaní dôležitosti odvolacích dôvodov postupom uvedeným v § 219 ods. 1 O.s.p. potvrdil.

21. Na prvom mieste Najvyšší súd zdôrazňuje, že zákonodarca výkon správneho súdnictva (najmä čl. 46 a čl. 142 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky) založil iba na návrhovej slobode účastníka (v preskúmvanej veci žalobcu), t.j. zodpovednosti za obranu svojich práv (*vigilantibus leges sunt scriptae*) v medziach čl. 13 Dohovoru o ochrane základných práv a ľudských slobôd, vybrať si podľa Občianskeho súdneho poriadku z prostriedkov ochrany ten najvhodnejší proti rozhodnutiu či postupu správcu dane. Preto správny súd nie je oprávnený do tejto procesnej slobody, t.j. dispozitívne rozhodnutie účastníka konania z úradnej povinnosti meniť alebo ho počas súdneho prieskumu presviedčať o nevhodnosti takto zvoleného prostriedku nápravy.

22. Rovnako Najvyšší súd zdôrazňuje, že predmetom odvolacieho súdneho konania je v medziach uvedených v § 205 ods. 2 O.s.p. prieskum vecnej správnosti výroku rozsudku krajského súdu (§ 219 ods. 1 v spojení s § 205 O.s.p.) o nevyhovení žalobe a o jej zamietnutí, preto Najvyšší súd ako súd odvolací primárne v medziach odvolania (viď § 212 ods. 1 v spojení s § 246c ods. 1 O.s.p.) preskúmal rozsudok krajského súdu i súdne konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci odvolacieho konania preskúmal zákonnosť napadnutého rozhodnutia, najmä z toho pohľadu, či sa krajský súd vysporiadal so všetkými zrušujúcimi námietkami žalobcu (§ 250j ods. 2 O.s.p.), a v takto vymedzenom rozsahu či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia.

23. V takto vymedzenom rámci prieskumu a po preverení riadnosti podmienok vykonávania súdneho prieskumu rozhodnutí správneho orgánu (tzn. najmä splnenia podmienok konania a okruhu účastníkov) sa Najvyšší súd sčasti stotožňuje so skutkovými závermi krajského súdu v tom rozsahu, ako si ich osvojil zo zistení uvedených žalovaným, ktoré sú obsiahnuté v administratívnom spise. Na druhej strane podstatou súdneho odvolania proti rozsudku krajského súdu ako aj žaloby, ktorou sa žalobca domáha preskúmania napadnutého rozhodnutia, je právna otázka zvládnutia dôkazného bremena žalobcom v daňovom konaní.

24. Vzhľadom na vyššie vyslovené názory a v súvislosti s hore položenou otázkou Najvyšší súd po vyhodnotení závažnosti odvolacích dôvodov vo vzťahu k rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu s prihliadnutím na ust. § 219 ods. 2 v spoj. s § 246c ods. 1 O.s.p. konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v odôvodnení rozsudku krajského súdu, ktoré vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Preto sa s ním stotožňuje v prevažujúcom rozsahu a aby nadbytočne neopakoval pre účastníkov známe fakty preskúmvanej veci spolu s právnymi závermi krajského súdu, Najvyšší súd sa v svojom odôvodnení následne obmedzí iba na rekapituláciu niektorých vybraných bodov odôvodnenia rozsudku a doplnenia svojich odlišných, resp. doplňujúcich zistení a záverov zistených v odvolacom konaní (§ 219 ods. 2 v spoj. s § 246c ods. 1 O.s.p. umožňuje odvolaciemu súdu doplniť odôvodnenie prvostupňového súdu o ďalšie dôvody), najmä vo vzťahu k hore vymedzenej právnej otázke.

25. Medzi účastníkmi, a tento záver aj nepochybne vyplýva z ich odvolacích argumentov, je sporné právne vymedzenie splnenia formálnych a vecných podmienok zdaniteľného obchodu. Za tejto situácie sa krajský súd stotožnil so skutkovými zisteniami správcu dane v tom rozsahu, ako si ich žalovaný osvojil v zmysle výsledkov vykonanej daňovej kontroly, t.j. že nakoľko dodávateľ žalobcu nepreukázal, že prijal tovar a služby od spoločnosti SIMON ako svojho subdodávateľa, tak potom nebol schopný preukázať, že prijaté tovary a služby dodal žalobcovi.

Žalobca naopak vo svojich odvolacích námietkach zdôrazňuje kombináciu viacerých procesných nedostatkov, medzi ktorými je najmä

- extenzívne ponímanie dôkazného bremena žalobcu žalovaným a
- odmietnutie aplikácie právnych názorov Súdneho dvora vyplývajúcich pre žalobcu zo skutkovo obdobných daňových vecí.

26. Nakoľko obidva vytýkané procesné nedostatky spolu úzko súvisia, bude sa s nimi Najvyšší súd zaoberať spoločne pri analýze záverov vyplývajúcich zo skutkového stavu zisteného správcom dane.

27. Z judikatúry Najvyššieho súdu súladne s rozhodovacou činnosťou Ústavného súdu (napríklad uznesenie sp.zn. III. ÚS 401/09 zo dňa 16. decembra 2009) vyplýva, že žalobca ako daňový subjekt je v daňovom konaní (§ 2 písm. c/ Daňového poriadku) zaťažený dvomi základnými povinnosťami, a to:

- povinnosťou tvrdenia, ktorá je formálne prekrytá povinnosťou podať daňové priznanie a často krát je sprevádzaná povinnosťou podať kontrolný, resp. súhrnný výkaz (§ 78a a § 79a zák. č. 222/2004 Z.z.), a preto si ju daňový subjekt splní včasne podaným (§ 15 ods. 1 Daňového poriadku v spojení s § 78 zák. č. 222/2004 Z.z.) a riadne vyplneným (nedostatky sa odstraňujú výzvou správcu dane podľa § 78 ods. 7 v spojení s § 79 ods. 4 zák. č. 222/2004 Z.z.) daňovým priznaním; toto daňové priznanie je v prípade uplatnenia práva na odpočítanie dane nutné chápať ako žiadosť o jej včasné vyplatenie (najmä § 51 ods. 1 písm. a/ v spojení s § 79 zák. č. 222/2004 Z.z.), t.j. že v tomto prípade sa súčasne začína aj daňové konanie vo veci uplatneného práva (§ 58 ods. 1 písm. a/ v spojení s § 15 ods. 2 a contrario Daňového poriadku),

- povinnosťou svoje tvrdenia dokázať (dôkazným bremenom, resp. dôkazná povinnosť), ktoré daňový subjekt formálne realizuje najčastejšie predložením účtovných dokladov vedených v zmysle zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve - ďalej len „zák. č. 431/2002 Z.z.“ (viď zásada verného a pravdivého obrazu o účtovaných skutočnostiach § 7 ods. 1 a 2 zák. č. 431/2002 Z.z. v spojení s § 72 ods. 5 zák. č. 222/2004 Z.z.), ktorý postup je čiastočne zohľadnený aj v rozsudku Najvyššieho súdu sp.zn. 3Sžf 1/2011 zo dňa 15.marca 2011.

28. Ak správca dane pri následnom preverovaní písomných podkladov, hoci aj v rámci daňovej kontroly, preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť údajov žalobcom povinne predkladaných vrátane jeho dôkazných prostriedkov (§ 24 ods. 1 Daňového poriadku), potom správca dane uplatnil riadne svoje oprávnenie (§ 24 ods. 3 veta prvá Daňového poriadku).

Je nepochybné, že daňová kontrola je zákonom ustanovený prípravný (t.j. zisťovací alebo preverovací) proces správcu dane (viď systematický výklad tohto inštitútu 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 (m.m. rozsudok Najvyššieho súdu sp.zn. 1Sžf /91/2015 z 24. januára 2017).

29. Z rozsudku Najvyššieho súdu sp.zn. 1Sžf 16/2016 zo dňa 17. októbra 2017 ďalej vyplýva, že: „Túto otázku [otázka rozloženia dôkazného bremena - poznámka konajúceho súdu] si musí správca dane vyriešiť už pri prvých skutkových zisteniach, ktoré naznačujú, akú právnu daňovú normu pre posúdenie oprávnenosti uplatnenia práva na odpočítanie DPH z preverovaných zdaniteľných obchodov správca dane chce ďalej uplatniť.“

30. V súvislosti s právnymi názormi vyslovenými pod bodom č. 27 Najvyšší súd opakovane zdôrazňuje, že od žalobcu ako daňového subjektu sa v procese správy daní (t.j. aj počas daňovej kontroly) zásadne očakáva, že bude preukazovať

- skutočnosti, ktoré sám tvrdí a deklaruje (§ 24 ods. 1 v spojení s § 45 ods. 2 písm. e/ Daňového poriadku), a okrem iného aj to, že

- vykonal ekonomickú činnosť (§ 3 ods. 2 zákona o DPH) najmä vo forme kvázi prevodu vlastníckeho práva k tovaru alebo dodania služby za protihodnotu (§ 2 ods. 1 písm. a/ a b/ zákona o DPH) v rozsahu, kvalite a spôsobom vyplývajúcim z predložených účtovných dokladov (§ 10 zák. č. 431/2002 Z.z.) a od dodávateľa zákonným spôsobom uvedeným na faktúre (§ 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH).

31. Pokiaľ za tejto situácie preukáže uskutočnenie zdaniteľného obchodu tak, ako ho deklaruje, môžu orgány finančnej správy v zmysle ustálenej judikatúry Súdneho dvora (rozsudky vo veciach sp.zn. C-255/02 Halifax Plc a nasledujúce) neuznať daňovému subjektu právo na odpočítanie dane len z dôvodu

splnenia podmienok preukazujúcich zneužitie práva alebo účasť na daňovom podvode. Iba toto v zmysle hore citovanej judikatúry Súdneho dvora prelamuje zásadu neutrality dane, podľa ktorej má byť zdaniteľná osoba (platiteľ dane) plne zbavená ťarchy DPH zaplatenej v cene tovarov a služieb, ak tieto použila na uskutočnenie ekonomických činností podliehajúcich spoločnému režimu DPH.

Podľa § 3 ods. 2 veta prvá zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení ekonomickou činnosťou (ďalej len "podnikanie") sa rozumie každá činnosť, z ktorej sa dosahuje príjem a ktorá zahŕňa činnosť výrobcov, obchodníkov a dodávateľov služieb vrátane ťažobnej, stavebnej a poľnohospodárskej činnosti, činnosť vykonávanú ako slobodné povolanie podľa osobitných predpisov, duševnú tvorivú činnosť a športovú činnosť.

Podľa § 2 ods. 1 písm. a) a b) zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení predmetom dane je

a) dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby,

b) poskytnutie služby za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby,

Podľa § 10 ods. 1 zák. č. 431/2002 Z.z. v citovanom znení účtovný doklad je preukázateľný účtovný záznam, ktorý musí obsahovať

a) slovné a číselné označenie účtovného dokladu,

b) obsah účtovného prípadu a označenie jeho účastníkov,

c) peňažnú sumu alebo údaj o cene za mernú jednotku a vyjadrenie množstva,

d) dátum vyhotovenia účtovného dokladu,

e) dátum uskutočnenia účtovného prípadu, ak nie je zhodný s dátumom vyhotovenia,

f) podpisový záznam osoby ( § 32 ods. 3) zodpovednej za účtovný prípad v účtovnej jednotke a podpisový záznam osoby zodpovednej za jeho zaúčtovanie,

g) označenie účtov, na ktorých sa účtovný prípad zaúčtuje v účtovných jednotkách účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva, ak to nevyplýva z programového vybavenia.

Podľa § 10 ods. 2 zák. č. 431/2002 Z.z. v citovanom znení 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.

32. Zatiaľ čo v prípade preukazovania vzniku práva na odpočítanie dane (vychádzajúc najmä z vyššie uvedených ustanovení § 3 ods. 2 zák. č. 222/2004 Z.z.) zaťažuje dôkazné bremeno v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku zásadne daňový subjekt, ktorý si uvedené právo uplatnil, v prípade preukazovania zneužitia práva alebo účasti na daňovom podvode (najmä § 3 ods. 6 Daňového poriadku) dôkazné bremeno zaťažuje len správcu dane.

Preto je daňový subjekt už v dostatočnom časovom predstihu oprávnený vedieť, na akom skutkovom základe má znášať dôkazné bremeno. Samozrejme že daňový subjekt je aj v týchto prípadoch oprávnený navrhnovať správcovi dane ďalšie dôkazné prostriedky na preukázanie, že sa nezúčastnil zneužívajúceho alebo podvodného konania.

33. Naznačeným spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcou dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie už uvedenej kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej.

34. Najvyšší súd konštatuje, že v danej súvislosti je nepochybné, že žalovaný spochybňuje údaje fakturované dodávateľom žalobcu na vstupe, nakoľko dospel k záveru, že uvedený dodávateľ nemá materiálne, technické, ani personálne zabezpečenie na vykonávanie fakturovanej činnosti, a ani ďalšie dôkazné zistenia správcu dane týkajúce sa subdodávateľov dodávateľa žalobcu nevedli k potvrdeniu žalobcom deklarovaneému záveru o tom, že reálne uskutočnenie fakturovaných zdaniteľných obchodov vykonal vystaviteľ došlých faktúr, t.j. dodávateľ žalobcu za podpory spoločnosti SIMON ako svojho subdodávateľa.

35. K týmto záverom dospel žalovaný vyhodnotením nasledovných skutkových zistení správcu dane:

- predmetom zdaniteľného obchodu bola stavebná a interiérová úprava prenajatého holopriestoru na reštauráciu,

- okrem iných dodávateľov si žalobca uplatnil právo na odpočítanie dane od tvrdených dodávok od svojho dodávateľa, t.j. právnickej osoby RETRA, spoločnosť s ručením obmedzeným, Košice so sídlom v Kysaku, a
- reštaurácia sa na uvedenej adrese nachádza a je v plnej prevádzke.

36. Najmä z rozsudku Súdneho dvora v spojených veciach sp.zn. C-80/11 (Mahagében) a C-142/11 (Dávid) - ďalej len „rozsudok Mahagében“, konkrétne jeho marginálny bod 66, pre Najvyšší súd vyplýva, že Smernica Rady č. 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica č. 2006/112“) bráni vnútroštátnej praxi, v zmysle ktorej správca dane zamietne uplatnenie práva na odpočítanie dane z dôvodu, že sa zdaniteľná osoba neubezpečila, že osoba, ktorá vystavila faktúru vzťahujúcu sa na tovar, na základe ktorej sa uplatňuje (požaduje) právo na odpočítanie dane, spĺňala podmienky zdaniteľnej osoby, že disponovala predmetným tovarom a bola schopná ho dodať a že si splnila svoju povinnosť podať daňové priznanie a uhradiť DPH, napriek tomu, že vecné (hmotnoprávne) a formálne (procesnoprávne) podmienky vzniku a výkonu práva na odpočítanie dane (ďalej tiež len „vecné a formálne podmienky“) upravené v smernici č. 2006/112 boli splnené a že zdaniteľná osoba nedisponovala informáciou, ktorá by ju oprávňovala predpokladať vznik nezákonností alebo daňového podvodu na strane svojho dodávateľa ako vystaviteľa faktúry.

37. Pri tejto svojej Súdny dvor neustále zdôrazňuje objektívny charakter definičných pojmov smernice č. 2006/112 (pre šiestu smernicu je tento záver už vyslovený napríklad v rozsudku Halifax Plc. a spol. v marginálnych bodoch 54 až 56) ako sú ekonomická činnosť, zdaniteľná osoba či dodanie tovaru či poskytovanie služieb.

Pritom objektívny charakter týchto pojmov vychádza z myšlienky, že činnosť je posudzovaná sama osebe (autonómna existencia na základe aplikácie iných právnych predpisov) a uplatňuje sa nezávisle na cieľoch (podnikateľskej stratégii) a dosiahnutých výsledkoch (sledovaných kauzách) dotknutých zdaniteľných obchodoch, resp. ich konkrétnych plnení (napríklad rozsudok Súdneho dvora sp.zn. C-260/98 zo dňa 12. septembra 2000 vo veci Komisia v. Grécko, marginálny bod 26).

38. V súvislosti s vyššie uvedenými podmienkami Súdny dvor pod pojmom vecné podmienky najmä rozumie:

- vznik práva na odpočítanie dane štandardne v tom okamihu, keď vznikne daňová povinnosť zdaniteľnej osobe ako dodávateľovi, bez ohľadu na jej reálne splnenie (napríklad rozsudok Súdneho dvora sp.zn. C-414/10 vo veci Véleclair)

o tu je rozhodujúca existencia zdaniteľného plnenia spočívajúceho v prevode držby majetku jednou zmluvnou stranou, ktorá oprávni druhú stranu fakticky s ním nakladať, akoby bola vlastníkom tohto majetku,

o v prípade dodania tovaru vtedy, keď dodávateľ odovzdá tovar zdaniteľnej osobe (napríklad rozsudok sp.zn. C-324/11 vo veci Tóth, marginálny bod 26),

- tovary a služby zakladajúce toto právo musia byť využité zdaniteľnou osobou na výstupe pre potreby svojich vlastných zdaniteľných plnení, t.j. musia existovať a vykazovať úžitnú majetkovú hodnotu pre zdaniteľnú osobu,

- na vstupe musia byť tieto tovary a služby poskytnuté inou zdaniteľnou osobou bez ohľadu na jej registráciu či neregistráciu (napríklad rozsudok sp.zn. C-438/09 vo veci Dankowski, marginálne body 26 a 33; alebo rozsudok sp.zn. C-324/11 vo veci Tóth, marginálne body 33 a 26).

39. Pod pojmom formálne podmienky Súdny dvor najmä zdôrazňuje

- splnenie podmienok týkajúcich sa podrobného a kontrolne preukazného účtovania u zdaniteľnej osoby (napríklad rozsudok sp.zn. C-590/13 vo veci Idexx Laboratories Italia, marginálny bod 42),

- existencia došlej faktúry vystavenej dodávateľom, ktorá obsahuje všetky povinné údaje, a

- včas podané riadne daňové priznanie.

40. Pokiaľ ide o nutnosť splniť kumulatívne všetky hore uvedené vecné a formálne podmienky, Súdny dvor poukazuje na to, že:

„Z bodu 63 rozsudku Ecotrade (EU:C:2008:267) a z neskoršej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že

pokiaľ ide o systém prenesenia daňovej povinnosti, základná zásada neutrality DPH vyžaduje, aby odpočet dane zaplatenej na vstupe bol priznaný, pokiaľ sú splnené hmotnoprávne požiadavky, napriek tomu, že zdaniteľné osoby nespĺnili niektoré formálne požiadavky. "

41. Z daňového spisu pre Najvyšší súd vyplýva, že žalobca čiastočne splnil formálne podmienky, nakoľko disponoval faktúrami vystavenými od svojho dodávateľa (viď zápisnica č. 9801403/5/1587712/2013) a tieto boli u neho zaevidované v účtovnej evidencii DPH. Takisto žalobcom podané daňové priznanie nevykazovalo po obsahovej stránke formálne nedostatky, nakoľko správca dane ho výzvou na ne neupozornil.

Takisto vo vzťahu k splneniu vecných podmienok je možné konštatovať, že žalobca preukázal existenciu materiálneho plnenia zdaniteľného obchodu, t.j. reštaurácia v uvedených priestoroch existuje a je žalobcom podnikateľsky užívaná, t.j. vykazuje pre neho úžitnú majetkovú hodnotu.

42. Avšak splnenie prvej a v poradí poslednej vecnej podmienky uvedenej v bode č. 38, ktoré sú vzájomne previazané, t.j. že na vstupe u žalobcu mali byť tieto tovary a služby poskytnuté inou zdaniteľnou osobou ako dodávateľom, t.j. spoločnosťou SIMON ako subdodávateľom (viď predložený Preberací protokol o prevzatí a odovzdaní diela z 30.11.2012) s tým dôsledkom, že dodávateľovi žalobcu mala vzniknúť daňová povinnosť, sa žalobcovi preukázať nepodarilo.

V preskúmvanej veci totiž už v čase daňovej kontroly správca dane spochybnil, že dodávateľ mohol žalobcovi poskytnúť stavebné a interiérové úpravy, t.j. rekonštrukciu priestorov reštaurácie v zmysle zmluvy o dielo č. 2/2012 z 21.06.2012 prostredníctvom spoločnosti SIMON ako subdodávateľa.

43. Správne totiž správcovi dane vznikli pochybnosti o hodnovernosti účtovných a iných dokladoch predložených nielen žalobcom ale aj jeho dodávateľom, keď

- na všetkých faktúrach (č. 2012079 - str. 148 daňového spisu, č. 2012084 - str. 158 a č. 2012091 - str. 165; obidve posledné faktúry sú podpísané po nižšie uvedenom dátume úmrtia konateľa spoločnosti SIMON) vystavených za sledované obdobie spoločnosťou SIMON ako subdodávateľom je uvedené, že ich vystavil pán Vladimír Soják, a fakturovaná suma je v zmysle dohody (t.j. absentuje odkaz na príslušnú zmluvu uvedenú v Dodatku č. 1),

- pri Dodatku č. 1 z 30.08.2012 k Zmluve o dielo č. 7/2012 (str. 169) je podpisujúca osoba označená ako pán C. I. a

- Preberací protokol o prevzatí a odovzdaní diela zo dňa 30.11.2012 (str. 174 daňového spisu) mal byť vyhotovený a podpísaný v prítomnosti pána C. I. ako konateľa,

pričom však tak, ako správca dane aj Najvyšší súd a tiež krajský súd majú z uvedených listín hodnoverne preukázané, že sú podpísané rovnakým a takmer rovnako rozmazaným podpisom. Hoci je z oznámenia Odboru správy registrov SVS MV SR, Banská Bystrica zo dňa 15.07.2013 (str. 32 daňového spisu) preukázané, že menovaný pán C. I., r.č. 720121/9344 zomrel dňa 14.09.2012, tak konateľ dodávateľa žalobcu tvrdil na ústnom pojednávaní dňa 04.07.2013, že počas svojich kontrolných návštev na stavbe reštaurácie (raz či dva krát za týždeň) tam stretával osobne pána C.W. I..

44. Je celkom prípustné pre Najvyšší súd, že za tejto procesnej situácie (subdodávateľ je nekontaktnou spoločnosťou, telefónny kontakt od žalobcu na konateľa subdodávateľa je nefunkčný, subdodávateľ posledné daňové priznanie k DPH podal za I. štvrtrok 2012, zásielky sa vracajú s poznámkou „adresát neznámy“) bol žalobca počas ďalšieho výkonu daňovej kontroly zaťažený dôkazným bremenom v zmysle § 45 ods. 2 písm. e) Daňového poriadku, nakoľko ho správca dane na ústnom pojednávaní dňa 11.07.2013 oboznámil so zistenými skutočnosťami a z nich vyplývajúcimi pochybnosťami (str. 28 daňového spisu) a vyzval ho na doloženie dôkazov (§ 46 ods. 5 Daňového poriadku), čím ho oprávnené zaťažil dôkazným bremenom.

Obdobne postupoval správca dane aj pri ústnom pojednávaní dňa 21.10.2013 (str. 33 daňového spisu).

Podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku v citovanom znení platí, že ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.

45. Mýli sa preto žalobca, ak namieta nejasnosť skutkových zistení správcou dane, resp. naznačuje, že za tejto situácie už nebolo možné ďalšie dôkazy predložiť. Naopak, nakoľko správca dane úspešne spochybnil dôkaznú hodnotu dôkazov žalobcu o svojom konkrétnom dodávateľovi, bolo jeho povinnosťou protidôkazmi preukázať uskutočnenie zdaniteľného obchodu označenou dvojicou dodávateľa a jeho subdodávateľa ako základnú podmienku daňovej uplatniteľnosti práva na odpočítanie DPH v zmysle § 49 a § 51 zák. č. 222/2004 Z.z.

46. Neuniesť dôkazné bremeno v procese uplatňovania práva na odpočítanie dane vrátane daňovej kontroly znamená to, že daňový subjekt v zákonom stanovených časových intervaloch (napríklad počas daňovej kontroly do jej ukončenia prerokovaním protokolu v zmysle § 46 ods. 9 písm. a/ Daňového poriadku) neeliminuje pochybnosti správcu dane týkajúce sa zistených skutočností o tvrdeniach daňového subjektu. Zákonným dôsledkom nie je nahradenie tejto procesnej pasivity dôkaznou aktivitou správcu dane (viď § 24 ods. 2 a 3 v spojení s § 3 ods. 1 Daňového poriadku) ale naopak nepreukázanie splnenia zákonných vecných a formálnych požiadaviek (právných skutočností), ktoré sú pre uplatnenie práva na odpočítanie dane najmä požadované v ustanoveniach § 49 ods. 1 a 2 ako aj § 51 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. (viď text ustanovení v bode č. 2).

Preto správca dane za tejto situácie v prvostupňovom rozhodnutí nekonštatuje, že právo na odpočítanie DPH nevzniklo, ale že daňový subjekt nepreukázal splnenie podmienok stanovených v zák. č. 222/2004 Z.z. na uplatnenie práva na odpočítanie dane.

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

Podľa § 24 ods. 3 veta prvá Daňového poriadku v citovanom znení správcu dane preukazuje skutočnosť o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane.

47. Na základe uvedeného sa aj Najvyšší súd stotožnil so záverom správcu dane, že žalobca počas daňovej kontroly predkladal nehodnoverné (fiktívne) faktúry, v ktorých opísaný obsah zdaniteľného obchodu nebol preukázaný po stránke hodnovernosti identifikácie skutočného dodávateľa žalobcu. Preukázanie skutočného dodávateľa tovaru a/alebo služieb patrí základné vecné podmienky uplatnenia práva na odpočítanie dane, bez splnenia ktorej nie je možné v zmysle ustálenej judikatúry Súdneho dvora (rozsudok sp.zn. C-324/11 vo veci Tóth, marginálny bod 45, veta posledná) vyhovieť právu na odpočítanie dane.

Za danej procesnej situácie, kedy daňové bremeno na preukázanie hodnovernosti údajov, že vystaviteľ dotknutých faktúr zabezpečil osobne či sprostredkované rekonštrukciu priestorov reštaurácie, znášal počas daňovej kontroly žalobca, bolo jeho povinnosťou dôkazné prostriedky najmä v zmysle § 45 ods. 2 písm. e) Daňového poriadku správcovi dane predložiť.

48. Preto nemohol Najvyšší súd vyhovieť odvolacej námietke žalobcu, že v zmysle právnych názorov vyslovených v rozsudku Maks Pen a na ich skutkovú obdobnosť sa mal krajský súd zaoberať s jeho aplikáciou aj na preskúvanú vec.

49. Čo sa týka nutnosti preverovať dodržiavanie podmienok dokazovania správcou dane, Najvyšší súd vzhľadom na procesne-dôkaznú pasivitu žalobcu počas daňovej kontroly v čase, keď je zaťažovaný dôkazným bremenom, ako aj pri prerokovaní protokolu (str. 51 daňového spisu a s tým spojené ustanovenie § 46 ods. 8 Daňového poriadku) nemá dôvod vytýkať krajskému súdu, resp. žalovanému tvrdené pochybenia.

Podľa § 46 ods. 8 veta druhá až štvrtá Daňového poriadku v citovanom znení platí, že ak sa daňovou kontrolou zistil rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov zaplatiť alebo vykázať alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov, zašle správca dane spolu s protokolom kontrolovanému daňovému subjektu aj výzvu na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole, ak tento zákon neustanovuje inak. Vo výzve správca dane určí lehotu, nie kratšiu ako 15 pracovných dní od jej doručenia, v ktorej sa má kontrolovaný daňový subjekt vyjadriť k zisteniam uvedeným v protokole a označiť dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, ktoré nemohol predložiť v

priebehu daňovej kontroly. Ak je to možné, daňový subjekt predloží aj listinné dôkazy.

50. V tejto súvislosti musí Najvyšší súd pripomenúť svoju judikatúru (rozsudok sp.zn. 4Sž 98-102/2002 zo dňa 17. decembra 2002), v zmysle ktorej nie každé pochybenie daňových orgánov, ale iba tie závažné, ktoré spochybňujú zákonnosť napadnutého rozhodnutia, sú dôvodom na jeho zrušenie:

„Správnym konaním sa nazýva postup správnych orgánov, účastníkov konania a ďalších osôb pri vydávaní rozhodnutí, ktorý upravuje právny predpis, Zmyslom všetkých procesných predpisov je zabezpečiť realizáciu hmotných noriem vo forme rozhodnutia o právach a povinnostiach fyzických a právnických osôb za takeého postupu, aby vo veci bol zistený skutkový stav čo najúplnejšie prostriedkami, ktoré objasňujú okolnosti rozhodné pre posúdenie veci a aby účastníkovi, o ktorého vec - práva a povinnosti ide, bola poskytnutá možnosť predkladať dôkazy, návrhy a obhajovať svoje práva. Toto platí zvlášť, ak ide o konanie, v ktorom dôkazná povinnosť spočíva na účastníkovi. Pri tomto zmysle konania dôvodom k zrušeniu rozhodnutia správneho orgánu v zmysle § 250i ods. 3 O.s.p. môže byť len taká vada, ktorá mohla mať vplyv na správnosť, zákonnosť rozhodnutia.

Rozhodnutie sa nezrušuje preto, aby sa zopakoval proces a odstránili formálne vady, ktoré nemôžu privodiť vecne iné či výhodnejšie rozhodnutie pre účastníka.“

51. Na uvedenom základe potom Najvyšší súd musí potvrdiť spolu s krajským súdom záver žalovaného, že správca dane postupoval v súlade so zákonom, ak s oporou v ustanoveniach § 49 a 51 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. nepriznal žalobcovi ním uplatnené právo na odpočítanie DPH v tam uvedenej výške.

52. Záverom musí Najvyšší súd zdôrazniť, že procesná povinnosť znášať dôkazné bremeno pri obchodných spoločnostiach v spojení so zásadou poctivého obchodného styku, ku ktorej neodmysliteľne patrí aj podnikateľská obozretnosť a primeraná starostlivosť o získanie dostupných informácií (napríklad preventívne overenie spôsobilosti svojho dodávateľa na vykonanie požadovaných prác), pôsobí pozitívne na odstránenie rizika podnikateľa už v čase každého jeho právneho vzťahu, ktorého plnenie podlieha priamej či nepriamej dani.

53. Preto je rozumné očakávanie, že najmä v zmluvných vzťahoch vzhľadom na nevytlúčenie možnosti uplatnenia daňovej kontroly v relatívne dlhom časovom úseku (napríklad ustanovenie § 69 Daňového poriadku) si daňový subjekt „a priori“ zabezpečí od druhej zmluvnej strany nielen dostatok hodnoverných (t.j. takých, ktoré zodpovedajú možnému priebehu zdaniteľného obchodu) dôkazných prostriedkov ale aj jej budúcu procesnú spoluprácu (v preskúmvanej veci absentovala povinná stavebná dokumentácia vrátane stavebného denníku), aby vierohodne preukázal oprávnenosť svojich daňových nárokov, a to aj za situácie, keď správca dane počas daňovej kontroly adresuje daňovému subjektu pochybnosti, či samotné dodanie tovaru a služieb sa zrealizovalo spôsobom opísaným v došlej faktúre. Toto je nepriamy vplyv daňových predpisov na dispozitívne vytváranie zmluvných vzťahov, ktoré do nedávnej minulosti boli pod vplyvom najmä súkromného práva.

54. Žalobca tiež naznačoval, že nemá priamy dosah na kontrolu správania spoločnosti SIMON ako subdodávateľa, s ktorou mal byť v zmluvnom vzťahu iba jeho dodávateľ (viď napríklad predložený Dodatok č. 1 k Zmluve o dielo č. 7/2012 alebo Preberací protokol o prevzatí a odovzdaní diela), a preto sa od neho ani nemôže vyžadovať predloženie relevantných dôkazov.

Najvyšší súd má preukázané, že uvedený Dodatok č. 1 neobsahoval relevantné informácie o žalobcovi ako osobe disponujúcej právne priestorom, kde mala spoločnosť SIMON údajne vykonávať rekonštrukciu reštaurácie.

55. Avšak už v samotnom Dodatku č. 1 sa mala spoločnosť SIMON zaviazat' (viď čl. III ods. 7), že vykoná dielo vo vlastnom mene, na vlastnú zodpovednosť a s odbornou starostlivosťou (t.j. subdodávateľ sa musel oboznámiť so zjednodušenou stavebnou dokumentáciou spomenutou v čl. IV. ods. 1 ako aj čl. VI. Zmluvy o dielo č. 2/2012 ako aj s označením aktuálneho stavebníka) pri dodržaní všetkých právnych predpisov vzťahujúcich sa na vykonávané činnosti, t.j. so zohľadnením aj relevantných ustanovení Obchodného zákonníka, ktoré riešia otázku vlastníctva a znášania nebezpečenstva na zhotovovanej veci (§ 542 ObZ) alebo oprávnenie žalobcu ako objednávateľa kontrolovať vykonávanie rekonštrukcie (§ 550 ObZ a tiež zdôraznení v čl. X. ods. 6 a 8).

Navyše žalobca svoju dôkaznú povinnosť mohol úspešne realizovať nielen vlastným predložením dôkazov na vykonanie správcovi dane, ale aj navrhnutím obstarania a následného vykonania konkrétneho dôkazu. Osobitnú pozornosť mal napríklad venovať stavebnému denníku ako povinnej stavebnej dokumentácii (rozsudok Najvyššieho súdu sp.zn. 1Sžf/81/2015 z 01.12.2016), ktorého vedenie mal v zmysle čl. X. ods. 8 aj právo kontrolovať.

56. Navyše judikatúra Najvyššieho súdu naznačuje, že ani začlenenie subdodávateľa do stavebných činností na miesto zmluvne zviazaného dodávateľa žalobcu nezabavuje samotného žalobcu ako objednávateľa diela dôkaznej povinnosti pri preukazovaní skutočností spojených s realizáciou zdaniteľného obchodu, nakoľko Najvyšší súd vyslovil prostredníctvom rozsudku sp.zn. 1Sžf/72/2015 z 11. apríla 2017 nasledujúci názor:

„V uvedenej súvislosti neobstojí ani námietka žalobcu, že nie je možné žalobcu zaťažiť vedomostným a dohľadovým bremenom nad celým procesom dodania objednaného tovaru od výrobcu až k nemu ako konečnému príjemcovi a že súčasne žalobca nemal vedomosť, odkiaľ a ako mu bola dodávateľom tovaru dodávaná oceľ. Pokiaľ žalobca vystupoval v pozícii zhotoviteľa diela na základe zmluvy o dielo, potom, aj keď svoju činnosť vykonával za pomoci subdodávateľov, tak zodpovedal za ich činnosť (zodpovednosť za vady, za nevhodné pokyny alebo umožnenie kontroly), ako keby ju vykonával sám (§ 538 Obchodného zákonníka)“

V.

57. Odvolací súd vzhľadom na odvolacie námietky uplatnené žalobcom uvádza, že napadnuté rozhodnutie má všetky formálne i obsahové náležitosti rozhodnutia požadované v zmysle § 63 Daňového poriadku. Uvedené rozhodnutie finančného orgánu vychádza z dostatočne zisteného skutkového stavu, ktoré je logicky vyhodnotené a riadne právne posúdené. Odvolací súd sa stotožňuje so skutkovými zisteniami a právnymi závermi zistenými v predchádzajúcich konaniach o tom, že žalobca nespĺňa zákonné podmienky pre priznanie nadmerného odpočtu na dani z príjmov.

Počas konania Najvyšší súd z dostupných zdrojov nezistil a ani mu nebolo účastníkmi naznačené, resp. nedospel k záveru, že by sa vyskytli prekážky pre konanie z dôvodov neústavnosti alebo potreby výkladu komunitárneho práva aplikovaných právnych predpisov a súvisiacich právnych aktov orgánov Európskej únie, pre ktoré je potrebné konanie prerušiť, poprípade výskyt skoršej judikatúry, od ktorej by sa tento rozsudok odkláňal.

58. V uvedenej súvislosti sa Najvyšší súd vysporiadal aj s návrhom žalobcu na predloženie ním sformulovaných otázok (viď bod č. 15) postupom podľa čl. 267 Zmluvy o fungovaní Európskej únie Súdnemu dvoru, ktorých jadro smerovalo k oprávnenosti nepriznania práva na odpočítanie dane.

Z judikatúry Súdného dvora jasne vyplýva, že boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľ uznaný a podporovaný nielen šiestou smernicou ale aj smernicou č. 2006/112 (napríklad rozsudok Mahagében, marginálny bod 41).

59. Ďalej Súdny dvor v súvislosti s otázkami týkajúcimi sa zamietnutia uplatnenia práv upravených šiestou smernicou alebo smernicou č. 2006/122 konštatoval, že vnútroštátnemu súdu prináleží vykladať vnútroštátne právo v čo najväčšej miere z hľadiska znenia a účelu dotknutej smernice s cieľom dosiahnuť výsledok, ktorý táto smernica sleduje, čo vyžaduje, aby urobil všetko, čo je v jeho právomoci, berúc do úvahy celé vnútroštátne právo a uplatniac výkladové metódy, ktoré toto právo uznáva (napríklad rozsudok Maks Pen, marginálny bod 36).

Preto prináleží vnútroštátnemu súdu určiť, či v domácom práve tak, ako tvrdí žalobca, existujú nejasnosti pri výklade pravidiel smernice č. 2006/112 v tom duchu, ako sú položené otázky žalobcom.

60. Za tejto situácie musí Najvyšší spomenúť základné pravidlo kladenia prejudiciálnych otázok Súdnemu dvoru, že

„V tejto súvislosti je vhodné pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry pri otázkach týkajúcich sa výkladu práva Únie položených vnútroštátnym súdom v rámci právnej úpravy a skutkových okolností, ktoré tento súd vymedzí na svoju vlastnú zodpovednosť a ktorých správnosť Súdnemu dvoru

neprináleží preverovať, platí prezumpcia relevantnosti. Súdny dvor teda môže odmietnuť rozhodnúť o návrhu na začatie prejudiciálneho konania podanom vnútroštátnym súdom len vtedy, ak je zjavné, že požadovaný výklad práva Únie nemá nijakú súvislosť s existenciou alebo predmetom sporu vo veci samej, pokiaľ ide o hypotetický problém, alebo ak Súdny dvor nedisponuje skutkovými a právnymi okolnosťami potrebnými na užitočnú odpoveď na otázky, ktoré mu boli položené (pozri najmä rozsudky Budějovický Budvar, C-478/07, EU:C:2009:521, bod 63; Zanotti, C-56/09, EU:C:2010:288, bod 15, ako aj Melki a Abdeli, C-188/10 a C-189/10, EU:C:2010:363, bod 27)."

61. Nakoľko Najvyšší súd po zvážení relevantnosti položených otázok a svojej ako aj rozhodovacej praxe Súdneho dvora dospel k záveru, že ide o otázky, na ktoré bolo nutné žalobcovi odpovedať pri aplikácii vnútroštátneho práva (viď body č. 36 až 40 a ďalej body č. 44 a 45 spolu s bodmi 53 až 55), tak nevyhovelo žiadosti žalobcu.

62. Na základe zisteného skutkového stavu, uvedených právnych skutočností, po vyhodnotení námietok žalobcu a stanoviska žalovaného ako aj s prihliadnutím na závery obsiahnuté vo vyššie uvedených rozhodnutiach (čl. 1 ods. 1 ústavy), najmä už v citovanom rozhodnutí sp.zn. 4SŽ 98-102/2002 ako aj sp.zn. 1SŽf 16/2016, pri ktorých Najvyšší súd nezistil žiaden relevantný dôvod, aby sa od nich obsahu a vyslovených právnych názorov (viď účinky sledované v § 250ja ods. 4 a contrario odsek 7 O.s.p. spolu s čl. 144 ods. 1 ústavy) s prihliadnutím na ústavný princíp právnej istoty odchytil (napríklad zásadná zmena právneho prostredia, zistenie odlišného skutkového stavu alebo prijatie protichodného zjednocovacieho stanoviska v zmysle záverov judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva v oblasti zjednocovania alebo zamedzovania vydávania protirečivých rozsudkov, najmä vec Zielinsky, Pradal a spol. v. Francúzska republika č. A- 24846/94, 34165/96 až 34173/96, poprípade vec Borovská a Forrai v. Slovenská republika č. A- 48554/10 z 25.11.2014), s osvojením si argumentácie krajského súdu postupom podľa § 219 ods. 2 O.s.p. s oznámením termínu vyhlásenia rozsudku postupom podľa §156 ods. 1 a 3 O.s.p. rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku rozsudku.

63. Nakoľko išlo o základnú odvolaciu argumentáciu žalobcu, ktorá sa týkala nesprávneho procesného riešenia daňovej výhody na strane žalobcu a ktorá vymedzovala rámec meritórneho súdneho prieskumu, ostatné jeho odvolacie námietky boli týmto skonsumované. Preto sa Najvyšší súd inými námietkami v zmysle rozhodovacej praxe Európskeho súdu pre ľudské práva [najmä rozsudok Ruiz Torija v. Španielsko, resp. neskôr Garcia Ruiz v. Španielsko (vo veci č. 30544/96 z 20.01.1999)] ďalej nezaoberal.

64. Najvyšší súd v preskúmvanej veci v súlade s ust. § 250ja ods. 2 O.s.p. rozhodol bez pojednávania, lebo nezistil, že by týmto postupom bol porušený verejný záujem (vo veci prebehlo na prvom stupni súdne pojednávanie, pričom účastníkom bola daná možnosť sa ho zúčastniť), a hoci išlo o vec v zmysle § 250i ods. 2 O.s.p. (úprava daňového konania je spojená s verejnoprávnymi vzťahmi), tak v odvolacom konaní na základe mu dostupných informácií z pripojeného priestupkového spisu Najvyšší súd dospel k záveru, že nebolo potrebné v súlade s ust. § 250i ods. 1 O.s.p. vykonať dokazovanie a z iných dôvodov nevznikla potreba pojednávania nariadiť.

65. O trovách odvolacieho súdneho konania rozhodol Najvyšší súd podľa § 224 ods. 1 v spojitosti s § 250k ods. 1 a § 246c ods. 1 O.s.p., podľa ktorého iba úspešný žalobca má právo na náhradu trov tohto konania, čo v tomto súdnom prieskume nenastalo.

### **Poučenie:**

Proti tomuto rozhodnutiu n i e j e prípustný opravný prostriedok (§ 246c ods. 1 O.s.p.).