

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 6Sžfk/9/2019  
Identifikačné číslo spisu: 2018200019  
Dátum vydania rozhodnutia: 13.02.2020  
Meno a priezvisko: JUDr. Monika Valašiková  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:2018200019.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. a členov senátu JUDr. Ivana Rumanu a JUDr. Eriky Čanádyovej v právnej veci žalobcu: Jozef Ryšavý, Prietrž 376, IČO: 33037931, právne zastúpený: JUDr. Ľubomír Vánek, advokát, Potočná 169/85, Skalica, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102263421/2017 zo dňa 27.10.2017, v konaní o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č.k. 20S/9/2018-80 zo dňa 10.10.2018, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť sťažovateľa z a m i e t a.

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

### Odôvodnenie

I.

Konanie pred správnym súdom

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trnave (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“) podľa ust. § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 102263421/2017 zo dňa 27.10.2017, ktorým žalovaný ako odvolací orgán potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trnava č. 101104453/2017 zo dňa 29.05.2017 o vyrubení rozdielu dane v sume 831,- Eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2013 na základe neuznania uplatneného odpočtu dane z dodávateľskej faktúry spoločnosti ATFO Staving s.r.o. č. 42/2013 vystavenej za realizované výkopové práce.

2. V súvislosti s namietanou nedostatočnosťou zistenia skutkového stavu krajský súd konštatoval, že žalobca okrem výsluchu svedkyne D. - konateľky tvrdenej dodávateľskej spoločnosti, nenamietal nevykonanie žiadneho iného dôkazu s predpokladaným významom pre rozhodnutie, či už ním navrhovaného alebo prichádzajúceho do úvahy na vykonanie z podnetu správneho orgánu (vzhlľadom na

spochybnenie osoby dodávateľa, nie samotnej realizácie dodávky, takýmto dôkazom zjavne nemôže byť obhliadka miesta výkonu zemných prác). Správca dane za účelom zabezpečenia svedkyne vykonal všetky úkony dostupné mu podľa procesných predpisov a jej výsluch nebol vykonaný z objektívnych dôvodov nemajúcich pôvod v postupe správneho orgánu vo veci.

3. Správny súd uviedol, že výsledky dokazovania nebolo možné považovať za preukazujúce realizáciu dodávky žalobcom deklarovaným spôsobom, ktorý bol zisteniami správcu dane spochybnený do takej miery, že odôvodnil záver o nenaplnení zákonných podmienok úspešného uplatnenia odpočítania dane z pridanej hodnoty. V danom prípade pritom dôvodné pochybnosti daňových orgánov majúce zásadný charakter z hľadiska posudzovania reálnosti plnenia obchodnej spoločnosti ATFO Staving, s.r.o. (spoločnosť podľa záznamov v obchodnom registri zanikla v dôsledku zlúčenia a jej právnym nástupcom sa stala spoločnosť KIVOX s.r.o., ktorá taktiež zanikla zlúčením a jej právnym nástupcom je spoločnosť CINEMA NOVÉ MESTO, s.r.o.) vyplývali ako zo zistení týkajúcich sa tejto spoločnosti a jej konateľky (nekontaktnosť obchodnej spoločnosti, jej neexistencia na adrese sídla, nepodanie daňového priznania k DPH v rozhodnom období, absencia akýchkoľvek zamestnancov, konateľka na neznámom mieste), tak aj z okolností týkajúcich sa samotného plnenia popísaného na faktúre č. 42/2013 ako dodávka výkopových prác (v súlade s objednávkou zo dňa 17.6.2013), deklarovanej žalobcom v daňovom konaní ako dodávka výkopových prác, čo tvrdil právny zástupca žalobcu aj na pojednávaní konanom dňa 10.10.2018.

4. Okrem faktúry a objednávky, nárok žalobcu mala z listinných dôkazov preukazovať iba rámcová zmluva o dielo zo dňa 20.02.2012 z hľadiska určenia predmetu zmluvy i ceny dodávok značne neurčitého obsahu a fotodokumentácia, ktorej obsah s predmetom fakturácie nemožno stotožniť z hľadiska doby výkonu na fotodokumentácii zachytených prác, miesta ich výkonu, použitých stavebných strojov ani pracovníkov.

5. V rozpore s názorom žalobcu, vykonanie fakturovaného plnenia deklarovaným dodávateľom nepotvrdila výpoveď svedka A. A., ktorý dodávku stavebných strojov ani výkon prác s ich použitím nespomenul a podľa jeho tvrdenia bez akéhokoľvek právneho vzťahu so spoločnosťou ATFO Staving, s.r.o. mal na požiadanie svojho nekonkretizovaného známeho za odplatu v hotovosti iba zabezpečiť pracovníkov na výkopové práce. Ešte nekonkrétnejšie boli výpovede svedkov A. a A., stavbyvedúcich, ktorí nevedeli označiť žiadnu spoločnosť vykonávajúcu práce na stavbách a uvádzali iba pomocné výkopové a stavebné práce, pracovníkov.

6. Závery prijaté správcou dane vychádzajúce z týchto zistení neboli podľa názoru krajského súdu výsledkom účelového vyhodnotenia dôkazov, ale ich objektívneho a rozumného posúdenia vo vzájomných súvislostiach. Zo strany daňových orgánov nešlo o nezákonné prenášanie dôkazného bremena na žalobcu vo vzťahu k okolnostiam týkajúcim sa tretích subjektov, ktoré nemal možnosť ovplyvniť, ale o zotrvanie na legitímnej požiadavke preukázania skutočností majúcich vplyv na správne určenie dane v zmysle § 24 ods. 1 daňového poriadku daňovým subjektom, ktorý si odpočítanie dane uplatnil a ktorý pri primeranej obozretnosti mal priestor na zabezpečenie dôkazov súvisiacich s realizáciou deklarovovaných obchodov. Opomenúť v tejto súvislosti nemohol ani to, že sa žalobca tvrdým vykonaním úhrad v hotovosti sám zbavil možnosti dokladovania tejto okolnosti z hľadiska dôkaznej sily preukaznejším výpisom z peňažného účtu, resp. potvrdením peňažného ústavu.

7. V danom prípade bola vo vzťahu k rozloženiu dôkazného bremena, keď žalobca s poukazom na judikatúru Súdneho dvora Európskej únie tvrdil, že mu nemôže byť odopreté právo na odpočet DPH, pokiaľ nevedel, že dodávateľský reťazec je postihnutý podvodom na DPH, relevantná tá skutočnosť, že správca dane ani žalovaný nezaložili svoje rozhodnutia na tom, že k nepreukázaniu splnenia podmienok na priznanie práva na odpočítanie dane nedošlo u dodávateľa spoločnosti ATFO Staving, s.r.o., t.j. u subdodávateľa žalobcu, ale samotné spochybnenie sa týkalo vzťahu medzi žalobcom a jeho priamym dodávateľom. Znamená to, že bolo celkom v dispozícii žalobcu, aby si zabezpečil dostatočné množstvo dôkazov týkajúcich sa deklarovaných plnení spoločnosťou ATFO Staving, s.r.o., aby nebol vystavený dôkaznej núdzi. Podľa názoru správneho súdu žalobca nepreukázal relevantnými dôkazmi, že stavebné,

resp. výkopové práce boli vykonané spoločnosťou ATFO Staving, s.r.o. Žalobca mohol tieto tvrdenia preukázať napr. stavebnými denníkmi, ktoré mali byť podľa výpovedí stavby vedúcich vedené, avšak tieto predložené neboli. Správny súd súčasne uviedol, že o nedostatočnej obozretnosti žalobcu svedčí aj skutočnosť, že mal spoločnosť ATFO Staving, s.r.o. vyplácať v hotovosti, pričom túto skutočnosť správcovi dane žiadnym dôkazom nepreukázal.

8. V súvislosti s namietanými procesnými pochybeniami vo veci konajúcich správnych orgánov správny súd konštatoval, že daňová kontrola u žalobcu bola začatá zákonným spôsobom podľa § 46 ods. 1 daňového poriadku a oznámenie o nej zo dňa 22.7.2014 obsahovalo všetky náležitosti, medzi ktoré zákon nezahrňa dôvod či podklad začatia kontroly. Obdobne zákon za náležitosť protokolu z daňovej kontroly neoznačuje zaznamenanie vyjadrenia kontrolovaného daňového subjektu obligatórne, ale iba s odkazom na jeho vyjadrenie podľa § 45 ods.1 písm. f/, zaznamenanie ktorého v protokole predpokladá návrh daňového subjektu. Takýto návrh pritom zo spisového materiálu nevyplýva a jeho realizovanie žalobcom nebolo ani tvrdené.

9. Žalobca nekonkretizoval, k akým skutočnostiam nemal možnosť sa v priebehu daňového konania vyjadriť a v dôsledku postupu správnych orgánov sa k nim mohol vyjadriť prvýkrát až v žalobe. Súd mal za to, že oznámenie pochybnosti o správnosti a pravdivosti údajov v identifikovateľnom účtovnom doklade, ktorý daňový subjekt predložil tak, ako to správca dane vykonal výzvou zo dňa 29.5.2015, zodpovedá požiadavke ustanovenia zákona a ochrany práv kontrolovaného daňového subjektu.

10. V neposlednom rade krajský súd nepriznal dôvodnosť ani námietke žalobcu týkajúcej sa skutočnosti, že správca dane na základe jedného protokolu z daňovej kontroly vydal viacero rozhodnutí o vyrubení dane. Požiadavka na vydanie jedného rozhodnutia v prípade výkonu daňovej kontroly za viaceré zdaňovacie obdobia, prípadne i viacero druhov dane, nemá akékoľvek logické opodstatnenie a zákon v tomto smere v žiadnom zo svojich ustanovení správcu dane neobmedzuje.

11. O trovách konania rozhodol súd s poukazom na skutočnosť, že v tomto konaní úspešnému žalovanému žiadne trovy nevznikli.

## II.

### Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

12. Proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Trnave podal žalobca v postavení sťažovateľa (ďalej len „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť podľa § 438 SSP z dôvodu uvedeného v § 440 ods. 1 písm. g/, v ktorej navrhol kasačnému súdu, aby napadnutý rozsudok správneho súdu zmenil tak, že zruší napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy a vec mu vrátil na ďalšie konanie, alternatívne, aby súd vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie. Súčasne požadoval náhradu trov konania.

13. Sťažovateľ považoval rozhodnutie krajského súdu za nesprávne a nepreskúmateľné, nakoľko krajský súd len prebral argumentáciu žalovaného. Namietal, že žalovaný vo svojich rozhodnutiach nepreukázal existenciu dôvodných pochybností, a preto tvrdenie, že sťažovateľ neunesol dôkazné bremeno, neobstojí. Podľa jeho názoru je správca dane zaťažený dôkazným bremenom a je jeho povinnosťou dostatočným spôsobom preukázať kontrolné zistenia, pričom poukázal na rozsudok NS ČR sp.zn. 5Afs/15/2010 zo dňa 17.09.2010. Tvrdenia správcu dane o neoprávnenom uplatnení práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty boli zistené nedostatočne.

14. Už počas daňovej kontroly sa vyskytla zásadná otázka posúdenia a rozloženia dôkazného bremena medzi sťažovateľom ako platiteľom DPH a správcom dane za situácie, ak materiálne plnenie existovalo. Správca dane však vec neposúdil z hľadiska práva Európskej únie (rozhodnutia Európskeho súdneho dvora O. Ltd C-354/03, F. E. Ltd C-353/03 a B.H.S. Ltd C-484/03, K. C-439/04). Ak správca dane nepreukáže preverovanému daňovému subjektu úmysel zúčastniť sa alebo priamo realizovať podvodné konanie, resp. že o podvodných konaniach iných subjektov mal alebo mohol preverovaný daňový

subjekt vedieť, nemôže byť právo na priznanie nadmerného odpočtu odopreté. Zároveň poukázal na rozsudok NS ČR sp.zn. 5Afs/131/2014-45 zo dňa 25.03.2005 a rozsudok ESD MahagébenKft. C-78/12, rozsudok NS SR sp.zn. 3Sžf/1/2011. Záverom uviedol, že je neprípustné dávať mu na ťarchu vykonanie úhrad v hotovosti.

15. Ku kasačnej sťažnosti sa vyjadril žalovaný podaním zo dňa 22.01.2019, v ktorom uviedol, že trvá na správnosti napadnutých rozhodnutí a navrhol rozsudok krajského súdu potvrdiť. V okamihu, kedy prvostupňový orgán spochybnil dôveryhodnosť predložených dokladov bolo povinnosťou sťažovateľa preukázať, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak ako deklaruje. Primárne bolo nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na starne žalobcu, ktorý je iniciátorom odpočtu DPH. Dokazovanie zo strany prvostupňového orgánu slúži na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných žalobcom (rozsudok NS SR sp.zn. 5Sžf/63/2011). Predložením faktúr je naplnená len formálna stránka na uplatnenie odpočítania dane, tieto faktúry však musia byť odrazom reálneho plnenia, ktoré v prípade vzniku preukazuje platiteľ.

16. Sťažovateľ bol priamym účastníkom zdaniteľných obchodov deklarovaných spornou faktúrou, sám predmetné služby prevzal a zodpovedal za ne. Z tohto dôvodu je preto jeho vedomosť o tom, kto je ich skutočným dodávateľom nespochybniteľná. V súvislosti s judikatúrou ESD, na ktorú sťažovateľ poukazoval uviedol, že sa s ňou dostatočne vysporiadal v žalovanom rozhodnutí i vo vyjadrení k žalobe.

III.

Konanie na kasačnom súde

17. Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktorému predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti podľa § 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) podľa ust. § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP.

18. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Trnave č.k. 20S/9/2018-80 zo dňa 10.10.2018, ktorým zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 102263421/2017 zo dňa 27.10.2017. Týmto rozhodnutím bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Trnava č. 101104453/2017 zo 29.05.2017.

19. Z obsahu administratívneho spisu kasačný súd zistil, že správca dane vykonal u daňového subjektu daňovú kontrolu DPH za zdaňovacie obdobia január - december 2012, január - december 2013 s dátumom začatia 12.08.2014 podľa § 46 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „daňový poriadok“) (oznámenie o daňovej kontrole č. 9212401/5/3573140/2014/Vajd zo dňa 22.07.2014, doručené 23.07.2014). Daňový subjekt predložil na účely výkonu daňovej kontroly doklady, o čom správca dane vydal potvrdenie o zapožičaní dokladov č. 9212401/5/3949880/2014/Vajd zo dňa 21.08.2014.

20. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil správca dane protokol č. 20430893/2015 zo dňa 26.06.2015, ktorého predmetom boli zdaňovacie obdobia DPH za január 2012, február 2012, apríl 2012, máj 2012, september 2012, október 2012 a január 2013, marec 2013, júl 2013, august 2013, september 2013, október 2013, v ktorom nebol vyčíslený rozdiel DPH v uvedených zdaňovacích obdobiach a protokol č. 20430892/2015 zo dňa 26.06.2015, ktorého predmetom boli zdaňovacie obdobia DPH - marec 2012, jún 2012, júl 2012, august 2012, november 2012, december 2012 a február 2013, apríl 2013, máj 2013, jún 2013, november 2013, december 2013, ktorý bol spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole č. 20431346/2015 zo dňa 26.06.2015 doručený splnomocnenému zástupcovi daňového subjektu dňa 09.07.2015.

21. Daňový subjekt doručil vyjadrenie k protokolu, ktorého prílohou boli čestné prehlásenia p. A. A. a p. P. A.. Vo vyrubovacom konaní správca dane doplnil dokazovanie. Dňa 16.05.2017 bola so

splnomocneným zástupcom daňového subjektu spísaná posledná zápisnica o ústnom pojednávaní č. 100904605/2017, ktorej predmetom bolo aj oboznámenie sa s výsledkami vyrubovacieho konania z prebiehajúcej daňovej kontroly.

22. Dňa 29.05.2017 vydal správca dane rozhodnutie, ktorým určil sťažovateľovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu 831,- Eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2013. Spornou bola faktúra č. 42/2013 zo dňa 28.06.2013 - fakturácia výkopových prác na stavbe v Banskej Bystrici v dohodnutej cene, základ dane 4 155,- Eur, DPH 20 % 831,- Eur (objednávka z 17.06.2013 - výkopových prác na stavbe Decathlon, Radvaň, Banská Bystrica za dohodnutú sumu. Proti prvostupňovému rozhodnutiu sa daňový subjekt odvolal.

23. O odvolaní bolo rozhodnuté preskúmaným rozhodnutím žalovaného zo dňa 27.10.2017 tak, že vyššie špecifikované prvostupňové rozhodnutie bolo potvrdené.

#### IV.

Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

24. 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 (§ 2 ods. 1, 2 SSP).

25. Správne súdu 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 (§ 6 ods. 1 SSP).

26. Podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (zákon o DPH), daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru.

27. 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.

28. 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.

29. 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.

30. Podľa § 3 ods. 1 daňového poriadku pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

31. Podľa § 3 ods. 2 daňového poriadku, správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

32. 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.

33. 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.

34. Podľa § 3 ods. 8 daňového poriadku pri uplatňovaní osobitných predpisov právom aj povinnosťou daňových subjektov a iných osôb podľa § 4 ods. 2 písm. d/ pri správe daní je úzko spolupracovať so správcom dane.

35. Podľa § 4 ods. 1 daňového poriadku správcom dane je daňový úrad, colný úrad a obec.

36. Podľa § 7 ods. 1 daňového poriadku miestna príslušnosť správcu dane sa riadi, ak tento zákon alebo osobitné predpisy neustanovujú inak, u fyzickej osoby miestom jej trvalého pobytu a u právnickej osoby jej sídlom.

37. Podľa § 23 ods. 1 daňového poriadku daňový subjekt alebo jeho zástupca je oprávnený nazeráť do spisu daňového subjektu týkajúceho sa jeho daňových povinností. Do písomností, na základe ktorých sa vykonáva dožiadanie podľa § 21 alebo podľa osobitného predpisu, je daňový subjekt alebo jeho zástupca oprávnený nazrieť najskôr po tom, ako sa získa výsledok takéhoto dožiadania, ktorý je použiteľný ako dôkaz pri správe daní. Správca dane je povinný o každom takomto nazretí do spisu vyhotoviť úradný záznam. Daňový subjekt alebo jeho zástupca nie je oprávnený nazeráť do písomností obsahujúcich utajované skutočnosti a dokumentov, sprístupneným ktorých by boli dotknuté právom chránené záujmy iných osôb.

38. Podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku daňový subjekt preukazuje

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

39. 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.

40. 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.

41. Kasačný súd preskúmal rozsudok správneho súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, skúmal aj napadnuté rozhodnutia žalovaného správneho orgánu a konanie im predchádzajúce, a to hlavne z pohľadu či sa krajský súd vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

42. Najvyšší súd Slovenskej republiky po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku Krajského súdu v Trnave, po preskúmaní napadnutého rozsudku a po

oboznámení sa s obsahom pripojeného administratívneho spisu nezistil žiaden dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku.

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

44. K námietke sťažovateľa, v ktorej tento namieta nepreskúmateľnosť rozsudku Krajského súdu v Trnave, kasačný súd udáva, že s touto sa nie je možné stotožniť. Z obsahu tak administratívneho ako aj súdneho spisu je možné konštatovať, že žalovaný správny orgán vykonal vo veci dostatočné dokazovanie za účelom zistenia základného predpokladu pre uznanie odpočtu DPH podľa ust. § 19 ods. 1 zákona o DPH. Zistil, že spoločnosť ATFO Staving, s.r.o. podala posledné daňové priznanie na DPH za zdaňovacie obdobie jún 2011, registrácia pre DPH jej bola zrušená ku dňu 24.07.2013. Spoločnosť sa na adrese sídla nenachádza, nespolupracuje a nekomunikuje so správcom dane, písomnosti sa vracajú s poznámkou adresát neznámy. Spoločnosť zanikla v dôsledku zlúčenia, od 25.05.2016 je právnym nástupcom spoločnosť KIVOX s.r.o., na adrese pobytu Heleny Klčovej, ktorá bola konateľkou spoločnosti ATFO Staving s.r.o. Na uvedenej adrese sa však nezdržiava a správcovi dane sa s ňou po viacerých pokusoch nepodarilo skontaktovať.

45. Na žiadosť sťažovateľa správca dane vypočul ako svedka p. A., ktorý uviedol, že v roku 2012 a 2013 mal známosti s partiami na kopáčske a prípravné práce. So spoločnosťou ATFO Staving s.r.o. osobný kontakt nemal, zabezpečoval pre nich ľudí na práce. Konateľka spoločnosti osobne nepozná, spoločnosť bola zastupovaná rôznymi osobami. Za vykonanú službu si nechal zaplatiť hotovosť bez dokladu. Správca dane na návrh daňového subjektu taktiež vypočul ako svedkov p. A. a p. A., ktorí nevedeli uviesť názvy spoločností, ktoré pre sťažovateľa pod ich vedením ako stavbyvedúcich vykonávali fakturované práce. Na základe výsledkov preverovania nebol preukázaný reálny pôvod fakturácie (vznik daňovej povinnosti), čiže dodanie stavebných prác spoločnosťou ATFO Staving, s.r.o., čím nevznikla pri deklarovanom dodaní tovaru daňová povinnosť a na druhej strane, nevznikol teda nárok na odpočítanie dane.

46. V tejto súvislosti kasačný súd upozorňuje na konštantnú judikatúru tunajšieho súdu, v ktorej opakovane uvádzal, že pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt.

47. Správca dane dokazovanie vykonáva, teda 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, aké 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.

48. V tejto súvislosti poukazuje kasačný súd na rozhodovaciu činnosť tunajšieho súdu, napr. rozsudok sp.zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 10.02.2015, z ktorého vyplýva, že aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení.

49. 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. Je na správcovi dane vykonávajúcim dokazovanie a jeho úvahe, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní.

50. V tomto prípade je potrebné poukázať aj na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veci sp.zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010, v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. III.ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva „...dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi, primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane dôkazného subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojím 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 odôvodnene, 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...“

51. Podobný právny názor vyplýva aj z rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 8Sžf/19/2015 zo dňa 23.02.2017, podľa ktorého „...Najvyšší súd Slovenskej republiky zdôrazňuje, že dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt. Preukázanie dodávok tovaru a služieb len faktúrami nie je podľa súdu postačujúce. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočne reálne plnenie. To, že určitý doklad má náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu...“

52. Podľa názoru kasačného súdu je nutné uviesť si postavenie správcu dane v daňovom konaní, ktorý nie je protistranou daňového subjektu, ale je príslušným správnym orgánom, ktorý vedie dokazovanie, dôkazy vykonáva a procesom voľného hodnotenia dôkazov ustáľuje zistený skutkový stav. Pri tomto postupe musí zachovávať práva daňového subjektu, rešpektovať zásadu spolupráce a ostatné zásady správy daní. Naopak, daňový subjekt je v pozícii účastníka daňového konania, ktorý je povinný preukazovať v zmysle § 24 ods. 1 daňového poriadku a) skutočností, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočností, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov; b) skutočností, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania; c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť. Touto skutočnosťou je aj reálnosť dodania tovaru alebo služby platiteľom, ktorý faktúru ako dodávateľ vystavil. Pokiaľ sťažovateľ tvrdí, že dodanie tovaru bolo realizované konkrétnymi dodávateľmi, zaťažuje ho dôkazné bremeno vo vzťahu k tomuto tvrdeniu; pri jeho neunesení zostáva iba nepreukázaným tvrdením.

53. Kasačný súd ďalej uvádza, že odpočítanie dane nenastáva „ex lege“, ale je právom platiteľa dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou preukázania zákonných podmienok na jeho uplatnenie. Zákon č. 222/2004 Z.z. vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnej, ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenia. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že v nej uvedené údaje odrážajú reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nemusí byť dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu (m.m. rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 8Sžf/26/2014).

54. Daňový doklad je z hľadiska nároku na odpočítanie DPH nepochybne dôkazným prostriedkom, ktorý podporuje tvrdenie daňového subjektu, že tento dodávateľ mu naozaj tovar, resp. službu, dodal. Je však použiteľný len vtedy, ak je nepochybné, že v ňom uvedené údaje odrážajú skutočnosť.

55. Správca dane svojimi zisteniami dôvodne spochybnil, že zdaniteľné plnenia boli realizované tak, ako to je uvedené na predloženej faktúre. Správca dane má právo preveriť podrobne skutkový stav deklarovaného plnenia ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. V prípade, že považuje tieto tvrdenia za nepreukázané, vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov, avšak nemá povinnosť platiteľa zviazať, akým konkrétnym spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť svojich tvrdení. Týmto spôsobom dochádza k preneseniu dôkazného bremena na daňový subjekt. Bolo preto na sťažovateľovi, aby predložil také doklady, ktoré by hodnoverne potvrdili, že predmetné obchody sa uskutočnili tak, ako boli deklarované, čo sa v prejednávanom prípade nestalo.

56. Ako bolo uvedené vyššie, v tomto prípade kľúčovým pre právne posúdenie veci je zistenie správcu dane o tom, že sťažovateľ nepreukázal reálne uskutočnenie dodávok výkopových prác na stavbe Decathlon v Banskej Bystrici tak, ako to bolo deklarované vo faktúre predloženej správcovi dane.

57. V tejto súvislosti najvyšší súd poukazuje na charakter tvrdenej skutočnosti dodávateľa, o uskutočnení ktorých sa má v zmysle zákona č. 50/1976 Zb. o územnom plánovaní a stavebnom poriadku (stavebný zákon) viesť dotknutými osobami povinná dokumentácia, ako aj zápisy v stavebnom denníku (§ 46a, § 46d citovaného zákona). Stavebný denník je dokument, ktorý je súčasťou dokumentácie uloženej na stavenisku, do ktorého sa zaznamenávajú všetky podstatné udalosti. Zapisujú sa doň všetky dôležité údaje o vykonávaných stavebných prácach, čo má význam, okrem iného, pre účel kontroly, priebehu výstavby i určenia zodpovednosti za škodu. Stavebník je povinný ho uchovať po dobu 10 rokov od nadobudnutia právoplatnosti kolaudačného rozhodnutia, musí byť k dispozícii na stavbe po celý čas jej uskutočňovania.

58. Podľa § 46a ods. 1 stavebného zákona stavbyvedúci organizuje, riadi a koordinuje stavebné práce a iné činnosti na stavenisku a na stavbe a vedie o nich evidenciu v stavebnom denníku.

59. Podľa § 46d ods. 1 stavebného zákona stavebný denník je dokument, ktorý je súčasťou dokumentácie uloženej na stavenisku; zaznamenávajú sa v ňom všetky podstatné udalosti, ktoré sa stali na stavenisku. Do stavebného denníka sa zapisujú všetky dôležité údaje o stavebných prácach, o vykonávaní štátneho stavebného dohľadu, štátneho dozoru, dozoru projektanta nad vykonávaním stavby a autorského dozoru a o iných činnostiach ovplyvňujúcich stavebné práce a priebeh výstavby.

60. Kasačný súd konštatuje, že pokiaľ žalobca pri uplatnení práva na odpočet dane, ktorej základom sú poskytnuté služby pri výkone činnosti spojených s realizáciou stavieb, nevie predložiť pri svojich tvrdeniach zákonom uvedenú dokumentáciu o stavebných činnostiach, potom neuniesol dôkazné bremeno.

61. Argumentácia sťažovateľa v nadväznosti na rozsudky ESD neobstojí z dôvodu, že v prípade namietaných rozsudkov ESD podmienky vzniku práva na odpočítanie dane neboli splnené na inom stupni reťazca, o ktorom preverovaný platiteľ nevedel alebo nemohol vedieť. V danom prípade však nie sú splnené podmienky vzniku práva na odpočítanie dane priamo u sťažovateľa a z tohto dôvodu sú uvedené rozsudky neaplikovateľné.

62. Kasačný súd mal za preukázané, že žalovaný ako aj správca dane, pri výkone daňovej kontroly 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 deklarovaných faktúrami, snažil sa úplne a presne zistiť skutkový stav veci 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.

63. Kasačný súd poukazuje na to, že na základe vykonaného rozsiahleho dokazovania správca dane zistil

skutkový stav správne a v súlade s daňovým poriadkom. Kasačný súd po vyhodnotení súdneho spisu, ktorého súčasťou je aj administratívny spis žalovaného, dospel k rovnakému záveru ako krajský súd, a to, že správne orgány vo svojich rozhodnutiach dôkladne a rozsiahlo popísali zistený skutkový stav, ktorý aj samotný krajský súd uviedol vo svojom rozhodnutí, dôkazy, ktoré nadobudol správca dane v rámci daňovej kontroly a vyrubovacieho konania aj riadne vyhodnotil a vysporiadal sa dôkladne aj so všetkými námietkami sťažovateľa.

64. Pre účely § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH je nevyhnutné kumulatívne spojenie všetkých zákonom definovaných podmienok v ich vzájomnej súvislosti, vrátane preukázania vecného súvisu medzi prijatým zdaniteľným plnením a daňovým dokladom, ktorým platiteľ dane deklaruje prijatie zdaniteľného plnenia. Pre splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na odpočet dane nepostačuje iba predloženie dokladov (faktúr) s predpísaným obsahom. Daňové doklady musia jednoznačne preukazovať prijatie zdaniteľného plnenia, t.j. skutočnosť, že zdaniteľné plnenie bolo prijaté od platiteľa, ktorý fakturoval zdaniteľné plnenie. Pokiaľ nie je preukázané, že by tieto hmotnoprávne podmienky boli splnené, nepostačuje na vznik nároku na odpočet dane len samotná existencia samotného dokladu, hoci by obsahoval všetky formálne náležitosti.

65. Kasačný súd poukazuje aj na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. I.ÚS 241/07-44, podľa ktorého, zo zásady skutočného obsahu právneho úkonu rozhodujúceho pre určenie dane vyplýva, že z daňového hľadiska je rozhodujúca reálna existencia plnení, ktoré boli uskutočnené, t.j. vzájomná výmena reálnych plnení, a teda vykonanie dohodnutých prác (resp. dodanie tovaru) a úhrada za toto poskytnuté plnenie. Ide o ekonomickú podstatu daňovej transakcie, ktorú zákon uprednostňuje pred formou a právnym titulom, na základe ktorého bola uskutočnená. Potreba skúmania ekonomického dôvodu daňovej transakcie sa prejavuje ako súčasť zásady posudzovania právneho úkonu podľa jeho obsahu.

66. Kasačný súd konštatoval, že správca dane v rámci daňovej kontroly vykonal rozsiahle dokazovanie, ktoré je podrobne rozpísané tak v preskúvanom rozhodnutí ako aj v rozsudku krajského súdu. Na jeho základe dospel k záveru, že sťažovateľ porušil ust. § 49 ods. 1, 2 v nadväznosti na ust. § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH.

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

68. Najvyšší súd Slovenskej republiky konštatoval, že námietky sťažovateľa uvedené v kasačnej sťažnosti je možné vyhodnotiť ako neopodstatnené, ktoré neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť rozhodnutia, pretože krajský súd sa vo svojom rozsudku riadne so všetkými vysporiadal a nenechal otvorenú žiadnu spornú otázku, riešenie ktorej by zostalo na kasačnom súde. Z uvedeného dôvodu kasačný súd kasačnú sťažnosť podľa vyššie citovaného ust. § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

69. Skutočnosti, ktorými sťažovateľ v kasačnej sťažnosti spochybňuje predmetný rozsudok Krajského súdu v Trnave, boli totožné s námietkami, ktoré už sťažovateľ namietal v konaní pred správnym súdom, ako aj pred žalovaným správnym orgánom a s ktorými sa tak krajský súd, ako aj žalovaný, náležite vysporiadali. Kasačný súd konštatuje, že kasačná sťažnosť sťažovateľa neobsahuje žiadne právne relevantné tvrdenia a dôkazy, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku Krajského súdu v Prešove.

70. V súlade s citovanými ustanoveniami a vyššie uvedenými úvahami si Najvyšší súd Slovenskej republiky osvojil záver, že napadnutý rozsudok Krajského súdu v Prešove bol vydaný v súlade so zákonom a nebol dôvod na jeho zrušenie alebo zmenu a kasačnú sťažnosť bolo potrebné, ako nedôvodnú, zamietnuť.

71. O trovách konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky s prihliadnutím na ust. § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 a § 175 ods. 1 SSP tak, že neúspešnému sťažovateľovi nárok na náhradu trov

konania nepriznal, žalovanému nevznikli.

72. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky jednomyseľne pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP).

**Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.