

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 2Sžfk/41/2018  
Identifikačné číslo spisu: 4016201064  
Dátum vydania rozhodnutia: 8. decembra 2020  
Meno a priezvisko: JUDr. Katarína Benczová  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:4016201064.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a členov senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a JUDr. Eriky Šobichovej, v právnej veci žalobcu: N.U. U., trvale bytom M. XXX, IČO: 30 893 674, právne zastúpený: JUDr. Anetta Árvayová, advokátka, so sídlom Sládkovičova 7, Nitra, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 104012448/2016 zo dňa 30.09.2016, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 26S/28/2016-140 zo dňa 11. januára 2018, takto

### r o z h o d o l :

- I. Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť sťažovateľa zamietá.
- II. Účastníkom nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

### O d ô v o d n e n i e

#### I.

Konanie pred správnym súdom

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Nitre (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“) podľa § 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. 104012448/2016 zo dňa 30.09.2016 potvrdzujúceho rozhodnutie Daňového úradu Nitra č. 103383407/2016 zo dňa 22.06.2016, ktorým podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) správca dane vyrubil rozdiel v sume 1.521,- Eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2014.

2. Krajský súd v odôvodnení svojho rozhodnutia konštatoval, že medzi účastníkmi konania bolo sporné, či žalobcovi vznikol nárok na uplatnenie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2014 pri ním tvrdenej dodávke služieb od deklarovaného dodávateľa DRUŽBA SK, s.r.o. podľa predložených faktúr, za ktoré žalobca v daňovom priznaní k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2014 uviedol vlastnú daňovú povinnosť v sume 3.162,89 Eur.

3. Daňová kontrola dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január - december 2014 sa u žalobcu začala na základe oznámenia o daňovej kontrole č. 20951684/2015 zo dňa 07.10.2015. V priebehu daňovej kontroly správca dane dňa 05.02.2016 vyzval žalobcu na predloženie dôkazov za účelom preukázania úhrady dodávateľských faktúr, uvedenia konkrétneho miesta výkonu pomocných prác pri jednotlivých faktúrach, uvedenia konkrétnej pomocnej práce, ktorá bola vykonaná a priradiť ju k jednotlivým dodávateľským faktúram, uvedenia, kto zabezpečil materiál na pomocné práce, mená osôb, ktoré práce vykonali, či uvedené osoby boli na mieste výkonu práce (dochádzka), preukázania odovzdania a prevzatia prác preberacími a odovzdávacími protokolmi, komu boli práce ďalej fakturované a tiež preukázania úhrady odberateľských faktúr. Dňa 25.02.2016 sa žalobca dostavil k správcovi dane a vyjadril sa k jednotlivým bodom výzvy zo dňa 05.02.2016, o čom bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní. Žalobca ku kontrole predložil dodávateľské faktúry, výdavkové pokladničné doklady, uviedol miesta výkonu prác a odberateľa, pre ktorého boli práce vykonané a predložil tiež odberateľské faktúry týkajúce sa spoločnosti DRUŽBA SK, s.r.o., Hlavná 658/56, 077 01 Kráľovský Chlmec, IČO: 36 606 499.

4. Správca dane počas výkonu daňovej kontroly zaslal dožiadanie na Daňový úrad Košice z dôvodu preverenia uskutočnenia zdaniteľných plnení - pomocných stavebných prác a ich zaúčtovania v účtovníctve spoločnosťou DRUŽBA SK, s.r.o. Odpoveď na dožiadanie bola správcovi dane doručená dňa 17.03.2016. Z odpovede vyplynulo, že sídlo tohto daňového subjektu je totožné s adresou konateľa spoločnosti H. D. a nachádza sa v rodinnom dome, ktorý bol v čase miestneho zisťovania neobývaný, javil známky schátrania a nachádza sa na spoločnom dvore s tromi nehnuteľnosťami, pričom majiteľ obývanej nehnuteľnosti uviedol, že H. D. sa už niekoľko rokov po smrti otca na tejto adrese nezdržiava a nevedel uviesť, kde pôsobí. Na bráne a ani na nehnuteľnosti sa nenachádzalo označenie spoločnosti obchodným menom a nenachádzala sa tam ani poštová schránka. Na Mestskom úrade Kráľovský Chlmec, oddelenie organizačnej a vnútornej správy, zamestnanci Daňového úradu Košice následne osobne zistili, že H. D., nar. XX.XX.XXXX, je od 28.10.2008 prihlásený na trvalý pobyt na adrese F. XXX/XX, X. O., pričom spoločnosť DRUŽBA SK, s.r.o. na tejto adrese neohlásila svoje sídlo, rodinný dom je odpojený od elektrickej energie a je neobývaný.

5. Ďalším šetrením bolo zistené, že daňový subjekt DRUŽBA SK, s.r.o. so správcom dane nekomunikuje, daňové priznania na DPH nepodáva, posledné daňové priznanie na DPH podal za 4. štvrtrok 2012. Z odpovede teda vyplynulo, že spoločnosť DRUŽBA SK, s.r.o. uskutočnenie pomocných prác nepriznala, keďže nepodala daňové priznanie k DPH za zdaňovacie obdobie apríl 2014, nebolo preukázané uskutočnenie prác žiadnymi relevantnými a správcom dane overiteľnými dokladmi a dôkazmi, nepreukázala ich zaúčtovanie, daň z uvedených faktúr nepriznala a neodviedla, sídlo spoločnosti je fiktívne, so správcom dane nekomunikuje. Keďže žalobca a dodávateľ DRUŽBA SK, s.r.o. v zmysle § 24 ods. 1 v nadväznosti na § 45 ods. 2 písm. c/, d/ a e/ daňového poriadku dostatočne nepreukázali dodanie služby a vznik daňovej povinnosti u dodávateľa, správca dane žalobcovi neuznal odpočítanie dane za uvedené zdaňovacie obdobie v sume 1.521,-Eur.

6. Správny súd uviedol, že z predloženého administratívneho spisu žalovaného zistil, že žalobca počas daňovej kontroly nepredložil požadované doklady a neposkytol požadované informácie a vysvetlenia, čím nesplnil povinnosť úzko spolupracovať so správcom dane. Nepreukázanie skutočnej realizácie zdaniteľných obchodov za mesiac apríl 2014 prostredníctvom overiteľných dôkazov má za následok nesplnenie podmienok vyplývajúcich z § 49 ods. 1 a 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“). Uvedené podmienky sú hmotnoprávnej povahy a na ich splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nemožno odpustiť, pričom zákon ich preukázanie vyžaduje a dôkazné bremeno je v tomto prípade na daňovom subjekte, čo vyplýva aj z rozhodnutia Ústavného súdu SR č. k. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011. 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, nemožno mu oprávnenne uznať nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. V tejto súvislosti správny súd poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011.

7. Podľa správneho súdu žalobca v posudzovanej veci jednoznačne neunesol dôkazné bremeno a nevyvrátil dôvodné pochybnosti správcu dane o deklarovanych zdaniteľných plneniach, pri ktorých si uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Správca dane v priebehu daňovej kontroly jasne uviedol, čo žiada od žalobcu preukázať a označil doklady, ktoré môže na podporu svojich tvrdení predložiť. Žalobca však relevantným spôsobom nepreukázal, že sa ním deklarovany zdaniteľný obchod aj reálne uskutočnil. Nepredloženie dôkazov zo strany daňového subjektu však nezbavuje správcu dane povinnosti zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti čo najúplnejšie. O uvedené sa správca dane pokúšal prostredníctvom iného správcu dane, ktorého žiadal o preverenie požadovaných skutočností. V tomto smere podľa správneho súdu absolútne neobstojí námietka žalobcu, že zistenie skutkového stavu nezákonne v danom prípade vykonal iný daňový úrad - Daňový úrad Košice, pričom takéto zistenia si mal podľa jeho názoru uskutočniť sám žalovaný. Žalovaný postupom popísaným v odseku 3 a 5 tohto odôvodnenia iba využil zákonný inštitút dožiadania zakotvený v § 21 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok), ktorý umožňuje požiadať o vykonanie jednotlivých úkonov pri správe daní iného vecne príslušného správcu dane z dôvodu ekonomiky konania.

8. V priebehu daňovej kontroly správca dane neuprel žalobcovi žiadne právo vyplývajúce z § 45 ods. 1 daňového poriadku a poskytol mu aj dostatočný časový priestor na preukázanie skutočností, ktoré by mali vplyv na správne určenie dane, čo žalobca nevyužil a požadované doklady napriek výzve správcu dane nepredložil. Správny súd nie je skutkovým súdom a na návrh účastníkov vykonáva dokazovanie len za účelom preskúmania zákonnosti napadnutého rozhodnutia. Správny súd preto nevykonal dokazovanie navrhnuté žalobcom až na pojednávaní (výsluch svedka). Výsluch svedka navrhnutého žalobcom až v priebehu súdneho konania správny súd nepovažoval v zmysle § 119 a § 120 písm. a) SSP za nevyhnutný na rozhodnutie vo veci, preto ani nevyužil možnosť (nie povinnosť) takýto dôkaz vykonať. Z čestného prehlásenia žalobcom navrhovaného svedka, ktoré žalobca predložil na pojednávaní, navyiac nie je možné dospieť k záveru, že by tento svedok disponoval informáciami spôsobilými spochybníť alebo zmeniť rozhodujúce skutkové zistenia správcu dane. Napokon je potrebné zdôrazniť, že žalobca mal povinnosť výsluch predmetného svedka navrhnuť v zmysle § 45 ods. 1 písm. c) daňového poriadku v priebehu daňovej kontroly, a to najneskôr do jej ukončenia.

9. Správny súd dospel k záveru, že správca dane postupoval správne, keď žalobcovi rozhodnutím zo dňa 22.06.2016 vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2014 v sume 1.521,- Eur, čo je rozdiel medzi daňou uvedenou žalobcom v podanom daňovom priznaní za uvedené zdaňovacie obdobie v sume 3.162,89 Eur a daňou zistenou správcom dane v sume 4.683,89 Eur. Rovnako správny bol aj postup žalovaného, keď odvolaním napadnuté rozhodnutie správcu dane svojím rozhodnutím č. 104012448/2016 zo dňa 30.09.2016 potvrdil.

## II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

10. Proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Nitre podal žalobca v postavení sťažovateľa (ďalej len „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť podľa § 438 SSP z dôvodu uvedeného v § 440 ods. 1 písm. f/, g/ SSP. Kasačnému súdu navrhol, aby napadnutý rozsudok správneho súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, prípadne, aby rozhodnutia žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Súčasne požadoval náhradu trov konania.

11. V kasačnej sťažnosti uviedol, že nesúhlasí so žalovaným, ktorý svoje preverovanie zamerail iba na zisťovanie u dodávateľa služby. Dodal, že nie je jeho povinnosťou a nemal ani kompetencie preverovať, či spoločnosť DRUŽBA SK, s.r.o. podávala daňové priznania a či predložila ku kontrole účtovné doklady.

12. Namietal, že absentovalo podrobnejšie právne posúdenie žalobných námietok v bode I. žaloby v odôvodnení rozsudku. Správny súd sa nevyjadril, akým spôsobom mal žalobca zistiť, či dodávateľská spoločnosť podávala daňové priznania, pokiaľ sa nachádza na Obchodnom registri okresného súdu

Košice. Správny súd nevezal do úvahy ani námietku, že spoločnosť DRUŽBA SK s.r.o. mala zamestnancov a žalovaný prostredníctvom evidencie v Sociálnej poisťovni mohol zistiť mená zamestnancov.

13. Ďalej argumentoval, že došetrovanie skutkového stavu bolo na nepríslušnom daňovom úrade, pričom správny súd nevezal do úvahy rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžf/9/2012 zo dňa 19.09.2012. S poukazom na citovanú judikatúru (sp. zn. 5Sžf/14/2015, 8Sžo/230/2010) mal za to, že správny súd presne nevymedzil, v čom konkrétne došlo zo strany sťažovateľa k porušeniu zákona. Pripomenul, že správny súd navrhol vypočuť svedka p. Z.. T. R., avšak správny súd, nakoľko bol tento výsluch navrhnutý až v priebehu súdneho konania, v zmysle § 119 a § 120 písm. a) SSP nevyhovelo.

14. Ku kasačnej sťažnosti sa vyjadril žalovaný podaním zo dňa 07.06.2018, v ktorom uviedol, že kasačná sťažnosť neobsahuje žiadne nové skutočnosti ako tie, ku ktorým sa už vyjadril, a preto sa pridrižiava svojho písomného vyjadrenia, ktoré podal k žalobe.

### III.

#### Konanie na kasačnom súde

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

16. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 26S/28/2016-140 zo dňa 11. januára 2018, ktorým zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 104012448/2016 zo dňa 30.09.2016.

17. Z obsahu administratívneho spisu kasačný súd zistil, že správca dane vykonal u daňového subjektu daňovú kontrolu DPH za zdaňovacie obdobie január až december 2014 na základe oznámenia č. 20951684/2015 zo dňa 07.10.2015, ktorá bola začatá dňa 30.10.2015.

18. Daňový úrad Nitra kontrolu dane z pridanej hodnoty u daňového subjektu ukončil protokolom č. 103120889/2016 zo dňa 11.05.2016, v ktorom opísal priebeh daňovej kontroly a na základe zistených skutočností vyslovil záver, že aj napriek tomu, že kontrolovaný daňový subjekt predložil ku kontrole faktúry, konkretizoval miesta výkonu prác a identifikoval odberateľa, pre ktorého práce boli vykonané, dostatočným spôsobom nepreukázal, že fakturované pomocné práce boli vykonané dodávateľom, spoločnosťou DRUŽBA SK, s.r.o. (za zdaňovacie obdobie apríl 2014).

19. Správca dane doručil daňovému subjektu protokol spolu s výzvou zo dňa 12.05.2016, ktorou vyzval sťažovateľa na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole. Sťažovateľ doručil dňa 10.06.2016 vyjadrenie k protokolu.

20. Následne dňa 22.06.2016 vydal správca dane rozhodnutie č. 103383407/2016, ktorým vyrubil sťažovateľovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2014 v sume 1.521,- Eur.

21. Proti prvostupňovému rozhodnutiu sa sťažovateľ odvolal. O odvolaniach bolo rozhodnuté preskúmanými rozhodnutiami žalovaného tak, že vyššie špecifikované prvostupňové rozhodnutia boli potvrdené.

### IV.

#### Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

22. 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).

23. Správne súdy v správnom súdnictve preskúmajajú 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).

24. Podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c/ je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

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

26. 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.

27. 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.

28. 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.

29. Podľa ustanovenia § 71 ods. 1 zákona o DPH na účely tohto zákona

- a) faktúrou je každý doklad alebo oznámenie, ktoré je vyhotovené v listinnej forme alebo elektronickej forme podľa tohto zákona alebo zákona platného v inom členskom štáte upravujúceho vyhotovenie faktúry,
- b) elektronickej faktúrou je faktúra, ktorá obsahuje údaje podľa § 74 a je vydaná a prijatá v akomkoľvek elektronickej formáte; elektronickej faktúru možno vydať len so súhlasom príjemcu tovaru alebo služby,
- c) vierohodnosťou pôvodu faktúry sa rozumie potvrdenie totožnosti dodávateľa tovaru alebo služby alebo osoby, ktorá v mene dodávateľa vyhotovila faktúru,
- d) neporušenosťou obsahu faktúry sa rozumie zachovanie obsahu faktúry,
- e) elektronickej výmenou údajov sa rozumie prenos údajov elektronickej formou z počítača do počítača s využitím schválenej normy štruktúry odkazu elektronickej výmeny.

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 prietahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správnomu 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 § 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.

35. 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.

36. 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.

37. Najvyšší súd Slovenskej republiky po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku Krajského súdu v Nitre, po preskúmaní napadnutého rozsudku a po oboznámení sa s obsahom pripojeného administratívneho spisu nezistil žiaden dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku.

38. Pre vydanie napadnutých rozhodnutí daňových orgánov bolo podstatné zistenie, že žalobca si v kontrolovanom zdaňovacom období uplatnil nárok na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr  
- č. 0216 zo dňa 29.4.2014 v celkovej sume 4 193 eur, základ dane v sume 3.494,17 eur, a DPH 20% v sume 698,83 eur  
- č. 0217 zo dňa 30.4.2014 v celkovej sume 4 933 eur, základ dane v sume 4 110,83 eur, a DPH 20% v sume 822,17 eur  
za dodané služby (pomocné práce na HM TESCO) od dodávateľa DRUŽBA SK, s.r.o. Kráľovský Chlmec, pričom v priebehu celého konania sa nepodarilo preukázať reálne dodanie služieb tvrdeným dodávateľom.

39. Účelom daňového konania je zistenie, či daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotno-právnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane, alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

40. Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane vykonáva a vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane.

41. 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 veci čo najúplnejšie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane kto rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné správne orgány povinné postupovať.

42. Podľa názoru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vysloveného v rozsudku sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17.02.2015 aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so 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 aplikácii relevantných ustanovení.

43. 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, keďže daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná a akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

44. V tejto súvislosti najvyšší súd poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR č. k. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva právny záver: „...dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2 a § 51 zákona č. 222/2004 Z.z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za zákonom stanovených 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 si nárok uplatňuje dôvodne a 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...“

45. Kasačný súd 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 o DPH 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).

46. 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.

47. Kasačný súd poukazuje aj na nález Ústavného súdu SR 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.

48. Kasačný súd sa stotožnil s právnym názorom žalovaného a krajského súdu, že je povinnosťou sťažovateľa, na ktorom leží dôkazné bremeno, predkladať správcovi dane záznamy, evidencie, dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia o existencii dodávky služby, o okolnostiach uskutočnenia dodávky od deklarovaného dodávateľa. Takéto doklady o realizácii obchodného vzťahu sa musia dať preveriť resp. osvedčiť samotným dodávateľom a odberateľom. Správca dane sa snažil zabezpečiť účtovné doklady vystavené spoločnosťou DRUŽBA SK, s.r.o. pre sťažovateľa a tiež vyjadrenie konateľa spoločnosti, čo sa mu nepodarilo, pretože na adrese sídla a konateľa spoločnosti sa nik nenachádzal, rodinný dom bol neobývaný. Správca dane preverením zistil, že spoločnosť DRUŽBA SK, s.r.o. so správcom dane nekomunikuje a nepodáva daňové priznania k dani z pridanej hodnoty. Posledné daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty podala za 4. štvrt'rok 2012.

49. Kasačný súd nemôže prisvedčiť námietke sťažovateľa, že správca dane sa zameriaval iba na zisťovanie služby u dodávateľa, pretože z daňového spisu vyplýva, že správca dane vyzval sťažovateľa výzvou č. 102503992/2016 zo dňa 05.02.2016 na preukázanie jeho tvrdení, predloženie relevantných dôkazov preukazujúcich dodanie prác, úhradu faktúr, uviedol mená osôb vykonávajúcich práce, ktoré by potvrdili svojimi svedeckými výpoveďami dodanie prác a aby predložil preberací a odovzdávací protokol, ktorým by preukázal dodanie prác. Sťažovateľ sa dostavil ku správcovi dane, ale nevedel preukázať mená osôb, ktoré prácu vykonávali, nevedel preukázať či uvedené osoby boli na mieste výkonu práce a nemal žiaden preberací protokol.

50. Ak si sťažovateľ vybral za obchodného partnera spoločnosť, u ktorej sa nedá preveriť vykonanie služby, nemôže sa potom správca dane stotožniť s dodaním služby tak, ako deklarujú faktúry. Zákon o DPH ponecháva na vlastnom zvážení každého daňového subjektu, akým spôsobom si preverí splnenie podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane.

51. K navrhovanému vypočutiu svedka Z.. T. R., prvý krát na vrhnutému na pojednávaní 14.12.2017 kasačný súd uvádza, že meniť rozsah a dôvody žaloby môže žalobca len do uplynutia lehoty určenej zákonom na podanie žaloby.

52. Kasačný súd konštatuje, že skutočnosti, ktorými sťažovateľ v kasačnej sťažnosti spochybňuje predmetný rozsudok Krajského súdu v Nitre, boli totožné so žalobnými 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 Nitre.

53. 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.

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

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

56. O trovách kasačného konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP. Sťažovateľ v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov kasačného konania prislúcha len v prípadoch, ak to možno spravodlivo požadovať a po splnení zákonom stanovených podmienok len výnimočne (§ 168 SSP), ktoré podľa obsahu súdnych spisov nenastali, preto súd účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

57. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd v pomere hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 v spojení s ust. § 463 SSP).

### **Poučenie :**

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.