

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 8Sžfk/15/2017
Identifikačné číslo spisu: 4016200144
Dátum vydania rozhodnutia: 31.01.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Jaroslava Fúrová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:4016200144.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a členov senátu Mgr. Petra Melichera a JUDr. Eriky Šobichovej v právnej veci sťažovateľa: PROSPECT, spol. s r.o., J. Šimora 5, Nové Zámky, IČO: 34 107 100, právne zastúpeného: Advokátska kancelária Timoranská & Štofková s.r.o., Podzámska 32, Nové Zámky, IČO: 36 813 401, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného č. 102381909/2016 zo dňa 18.01.2016, o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č.k. 11S/23/2016-45 zo dňa 26.10.2016, jednohlasne, takto

rozhodol:

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

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

Odôvodnenie

1. Krajský súd v Nitre (ďalej aj ako „krajský súd“ alebo „prvostupňový súd“) napadnutým rozsudkom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) ako nedôvodnú zamietol žalobu, ktorou sťažovateľ žiadal súd o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102381909/2016 zo dňa 18.01.2016. Napadnutým rozhodnutím žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Nitra č. 21122828/2015 zo dňa 29.10.2015, ktorým mu bol podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len ako „zákon č. 563/2009 Z.z.“ alebo „daňový poriadok“) určený rozdiel nadmerného odpočtu v sume 1 783,09 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2014, keď správca dane s poukazom na ustanovenie § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len ako „zákon o DPH“) neuznal žalobcovi právo odpočítať si daň z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) v celkovej výške a znížil daňovému subjektu uplatnený nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty zo sumy 31 926,16 € na sumu 30 143,07 € z dodávateľskej faktúry č. 27/014 zo dňa 30.06.2014 v celkovej sume 10 698,56 €, z toho základ dane v sume 8 915,47 € a DPH v sume 1 783,09 €, za vykonané stavebné práce na stavbe Chrenovec - Brusno, na základe zmluvy o dielo č. 32/2014 zo dňa 02.06.2014, vystavenej dodávateľom, spoločnosťou N-N STAV s.r.o..

2. Z odôvodnenia rozsudku krajského súdu vyplýva, že úlohou správneho súdu bolo posúdiť správnosť postupu a právnych záverov daňových orgánov pri rozhodovaní o určení rozdielu nadmerného odpočtu v sume 1 783,09 € u sťažovateľa za zdaňovacie obdobie júl 2014 a zistiť, či daňové orgány pri rozhodovaní v danej veci vychádzali zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu pri vyslovení záveru, že sťažovateľ nespĺnil zákonom stanovené podmienky pre vznik nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, nakoľko nepreukázal uskutočnenie zdaniteľného plnenia zo strany ním deklarovaného dodávateľa stavebných prác spoločnosťou N-N STAV s.r.o..

3. Zákon o DPH stanovil pre dokazovanie nároku na odpočítanie DPH prísnejšie podmienky ako pri iných druhoch daní. Jedná sa o hmotnoprávne podmienky a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočítanie DPH. Vzhľadom na ľahkú zneužitelnosť tohto nároku zákonodarca požaduje, aby platiteľ tejto dane, ktorý si podľa daňového priznania uplatňuje nárok na odpočítanie, bol schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené tak, ako sú deklarované v daňovom doklade, teda v tomto prípade na vyššie označenej faktúre od dodávateľa N-N STAV s.r.o.. Z ustanovenia § 49 ods. 1, 2 vyššie citovaného zákona jednoznačne vyplýva, že právo odpočítať daň z tovaru, resp. služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare, resp. službe vznikla daňová povinnosť inému daňovému subjektu. Uvedené znamená, že sťažovateľ by si mohol odpočítať daň z pridanej hodnoty v prípade dodávky služby, ktorú mu mal dodať ním deklarovaný vyššie označený dodávateľ len v prípade, ak by pri tejto službe vznikla dodávateľovi daňová povinnosť.

4. V priebehu daňovej kontroly sťažovateľ predložil správcovi dane faktúru zo dňa 30.06.2014, č. 27/014 vystavenú za stavebné práce na stavbe Chrenovec - Brusno, nadstavba bytov 11 b.j. číslo zmluvy 32/2014 v celkovej sume 10 698,56 €, vystavenú dodávateľom označeným ako N-N STAV s.r.o.. Taktiež predložil krycí list čerpania s dátumom 03.06.2014, v ktorom sú uvedené náklady čerpania na dodávky a montáž i súpis vykonaných prác na stavbe nadstavba bytov 11 b.j. v Chrenovci - Brusne č. 6367.

5. Podľa krajského súdu predloženie uvedených dokladov (i keď sú opatrené pečiatkou a nečitateľným podpisom) je však len jednou z podmienok pre uznanie odpočítania dane z pridanej hodnoty, ale nie je tým ešte preukázaná reálnosť a realizácia obchodnej transakcie, pretože technicky je dnes možné vyhotoviť akýkoľvek doklad a na akékoľvek plnenie bez ohľadu na to, či plnenie deklarované v dokladoch bolo i reálne uskutočnené alebo nie. Teda akékoľvek doklady bez reálneho preukázania zdaniteľného plnenia nie sú dôkazom o tom, že určité plnenie bolo i reálne uskutočnené.

6. Za účelom objasnenia deklarovaného obchodného vzťahu spoločnosti N-N STAV s.r.o. a sťažovateľa správca dane požiadal Daňový úrad Banská Bystrica o preverenie deklarovaného dodávateľa sťažovateľa, t.j. spoločnosti N-N STAV s.r.o. so zameraním na to, či zdaniteľné plnenie (stavebné práce v zmysle faktúry č. 27/014) korešponduje so zmluvou o dielo číslo 32/2014, či sa reálne uskutočnilo zdaniteľné plnenie, či má daňový subjekt evidovanú faktúru č. 27/014, či mu vznikla daňová povinnosť, či faktúra bola uhradená, v akej sume a či bola záúčtovaná. Dožiadaný daňový úrad v podaní zo dňa 26.03.2015 oznámil správcovi dane, že vykonal miestne zisťovanie na adrese sídla spoločnosti N-N STAV s.r.o. pričom bolo zistené, že na adrese sídla - Vydrovo 135/63, Čierny Balog žijú Rómovia a podľa vyjadrenia jednej z obyvateľov tam žiadna spoločnosť nesídlí a ani nesídlila. Dňa 02.10.2015 bola správcovi dane predložená generálna plná moc zo dňa 15.07.2013 na zastupovanie spoločnosti T. P., ktorý bol vyzvaný na predloženie dokladov, výzvu si prevzal, ale doklady nepredložil. Konateľ spoločnosti L. W. na predvolania správcu dane nereagoval. Spoločnosť so správcom dane nespôlpracovala. Na Okresom súde Banská Bystrica sa začalo konanie o zrušení spoločnosti N-N STAV s.r.o. bez likvidácie podľa rozhodnutia Okresného súdu Banská Bystrica zo dňa 14.01.2015.

7. Svedok T. P. na ústnom pojednávaní dňa 26.05.2015 potvrdil, že je splnomocneným zástupcom spoločnosti N-N STAV s.r.o. a na základe plnej moci konal i v roku 2014. Uviedol, že nepozná ani sťažovateľa ani jeho konateľa a rovnako uviedol, že nevie o žiadnej spolupráci so sťažovateľom. Svedok nemal vedomosť, že spoločnosť N-N STAV s.r.o. vykonávala stavebné práce. Poprel, že by bol

vystavil, podpísal faktúry, faktúry sa ani nenachádzajú v účtovníctve spoločnosti. Pri výsluchu bol prítomný Ing. F. - konateľ sťažovateľa, o ktorom sa svedok vyjadril, že ho nepozná, na čo konateľ sťažovateľa žiadnym spôsobom nezareagoval.

8. Dožiadaným daňovým úradom bol vypočutý i svedok L. W. - konateľ spoločnosti N-N STAV s.r.o., o čom predložil dožiadaný daňový úrad zápisnicu o ústnom pojednávaní zo dňa 25.05.2015. Svedok uviedol, že sťažovateľa pozná, konateľa Ing. F. však nepozná. Poprel, že by bol obchodoval so sťažovateľom. Na vysvetlenie uviedol, že vystavil faktúru č. 23/014 zo dňa 16.06.2015 a č. 24/014 zo dňa 30.06.2014 pre sťažovateľa za robotu, ktorá bola vykonaná pre sťažovateľa na stavbe Chrenovec - Brusno 11 b.j.. Práce vykonal V. U. z Dolného Kubína so svojimi zamestnancami. Zápis o vykonaných kontrolných prácach nemá, asi ich má U.. Potvrdil, že podpisoval doklady - zápis z kontrolného dňa a tiež zápis o odovzdaní a prevzatí staveniska. Uviedol, že spoločnosť N-N STAV s.r.o. faktúry nezaúčtovala a neodviedla ani daň z pridanej hodnoty.

9. Pri výsluchu svedka L. W. bol prítomný i konateľ sťažovateľa, pričom na jeho otázku, či práce boli vykonané tak, ako sú uvedené vo faktúre č. 27/014 svedok uviedol, že práce boli vykonané a neboli zaplatené. Na ďalšiu jeho otázku, kto poveril prácami V. U. uviedol, že ho poveril sťažovateľ. Konateľ sťažovateľa na túto výpoveď svedka a jeho tvrdenia žiadnym spôsobom nezareagoval. Nebolo úlohou správcu dane, aby v prebiehajúcej daňovej kontrole zisťoval totožnosť a identifikačné údaje V. U..

10. Sťažovateľ bol o takto vykonanom dokazovaní oboznámený v podaní zo dňa 22.04.2015 a zároveň ho správca dane vyzval na predloženie dôkazov preukazujúcich jeho tvrdenia týkajúce sa splnenie podmienok odpočítania dane z pridanej hodnoty a reálneho uskutočnenia obchodnej transakcie medzi ním a spoločnosťou N-N STAV s.r.o. ako dodávateľom podľa faktúry č. 27/014. Na výzvu reagoval konateľ sťažovateľa v podaní zo dňa 05.05.2015, v ktorom uviedol, že všetky dôkazy predložil a namietal, že ho správca dane zaťažuje neprímeraným dôkazným bremenom.

11. V podaní zo dňa 02.07.2015 sa sťažovateľ vyjadroval k prijatému plneniu, ale neposkytol žiadny dôkaz o jeho realizácii deklarovaným dodávateľom stavebných prác - spoločnosťou N-N STAV s.r.o.. V priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania sa sťažovateľ vyjadril k dodaniu stavebných prác spoločnosťou N-N STAV s.r.o. tak, že so spoločnosťou uzavreli zmluvu o dielo, práce boli vykonávané počas mesiaca jún 2014 a boli vyfakturované faktúrou č. 27/014. Dňa 02.07.2014 bola vykonaná kontrola vykonaných prác, z ktorej bol vyhotovený zápis a v ten istý deň podpísaný spoločnosťou N-N STAV s.r.o., ktorá následne ukončila práce a opustila stavenisko. Bližšie sa nevyjadroval, neuvádzal mená osôb, s ktorými rokoval za spoločnosť N-N STAV s.r.o. a napriek tomu, že bol pri výsluchu splnomocneného zástupcu deklarovaného dodávateľa stavebných prác T. P., ale i konateľa spoločnosti L. W., na ich tvrdenia o tom, že spoločnosť nevykonala žiadne stavebné práce (svedok P.), resp. že práce vykonal V. U. so svojimi zamestnancami a že vykonaním prác ho poveril konateľ sťažovateľa (svedok W.) žiadnym spôsobom nereagoval a ani ich tvrdenia nepoprel, hoci bol prítomný pri výsluchu oboch uvedených svedkov. Sťažovateľ, ktorý si uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty pri deklarovaných dodávkach stavebných prác v mesiaci júl 2014 bol povinný preukázať skutočnú realizáciu dodávky stavebných prác od spoločnosti N-N STAV s.r.o., okolnosti uskutočnenia dodávky týchto prác od deklarovaného dodávateľa. Tieto okolnosti musí preukazovať sťažovateľ, ktorý si uplatnil nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty a musí teda preukázať dôvodnosť tohto uplatnenia a reálnosť deklarovanej dodávky stavebných prác. V tejto súvislosti krajský súd uviedol, že existenciu sťažovateľom deklarovanej dodávky stavebných prác nepreukazujú ním predložené doklady.

12. Za danej dôkaznej situácie potom treba prisvedčiť tvrdeniu správcu dane a žalovaného, že sťažovateľ nepreukázal ním deklarovanú obchodnú transakciu (dodanie stavebných prác od spoločnosti N-N STAV s.r.o.). S poukazom na výsledky dokazovania vykonaného správcom dane bol i krajský súd toho názoru, že sťažovateľom deklarovanému dodávateľovi nemohla vzniknúť daňová povinnosť na dani z pridanej hodnoty, a preto nemohlo ani sťažovateľovi vzniknúť právo na odpočítanie tejto dane. V tejto súvislosti krajský súd poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj ako „najvyšší súd“ alebo „kasačný súd“ alebo „NS SR“) zo dňa 28.06.2012 v konaní pod sp.zn.

5Sžf/63/2011 ako i na ďalší jeho rozsudok zo dňa 23.06.2010 v konaní pod sp.zn. 2Sžf/4/2009 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky zo dňa 23.02.2011 v konaní pod sp.zn. III. ÚS 78/2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že „dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi. Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim 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 dôvodný“.

13. Daňový subjekt uplatňujúci si odpočítanie dane z pridanej hodnoty má v daňovom konaní preukázať reálnu existenciu zdaniteľného plnenia, pretože jej uskutočnenie zákon automaticky nepredpokladá. Z uvedeného potom vyplýva, že cieľom daňového konania je overiť, či sa zdaniteľné plnenie uskutočnilo tak, ako to tvrdí daňový subjekt. Preverovaním sťažovateľom tvrdenej obchodnej transakcie v mesiaci jún 2014 na základe ním predložených dokladov správca dane zistil a konštatoval, že deklarovaná obchodná transakcia (dodávka stavebných prác) sa neuskutočnila tak, ako je to uvedené na sťažovateľom predložených dokladoch, nakoľko v priebehu daňovej kontroly a ani vyrubovacieho konania sťažovateľ okrem vyššie uvedených dokladov žiadnym spôsobom nepreukázal uskutočnenie zdaniteľného plnenia zo strany deklarovaného dodávateľa ako základnej podmienky pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane. Daňové orgány si urobili správny záver, že daňový doklad je z hľadiska nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty použiteľný vtedy, ak je nepochybné, že v ňom uvedené údaje odrážajú skutočnosť, teda že služby (stavebné práce) boli i reálne dodané od dodávateľa uvedeného na predloženej faktúre (napr. rozsudok č. 2 Afs 177/2006-61).

14. Prvostupňový súd nemal žiadne pochybnosti o tom, že dodanie stavebných prác sťažovateľovi spoločnosťou N-N STAV s.r.o. nie je preukázané predloženou faktúrou zo dňa 30.06.2014, ani krycím listom čerpania a súpisom vykonaných prác, ale ani výpoveďou svedka T. P. (splnomocneného zástupcu spoločnosti N-N STAV s.r.o.), ktorý poprel, že spoločnosť N-N STAV s.r.o. vykonala stavebné práce pre sťažovateľa, a ani výpoveďou konateľa spoločnosti N-N STAV s.r.o. L. W., ktorý tiež poprel vykonanie stavebných prác pre sťažovateľa, ale potvrdil, že podpisoval zmluvu o dielo i faktúru a ostatné doklady, ktoré súviseli s dodávkou stavebných prác. Konateľ deklarovaného dodávateľa potvrdil, že faktúru zo dňa 30.06.2014 vystavil a podpísal, ale táto nebola zaradená do účtovníctva spoločnosti a ani z nej nebola odvedená daň. Z tejto svedeckej výpovede vyplynulo, že práce vykonali V. U. so svojimi zamestnancami na pokyn sťažovateľa. Taktiež krajský súd s poukazom na predložený administratívny spis a priebeh administratívneho konania nemal pochybnosti o tom, že predloženými listinnými dokladmi (zmluva o dielo a jej dodatky, faktúra zo dňa 30.06.2014, krycí list čerpania a súpis vykonaných prác) nebolo preukázané dodanie stavebných prác od sťažovateľom deklarovaného dodávateľa spoločnosti N-N STAV s.r.o., nakoľko predloženie listinných dokladov nie je ešte samo osebe dôkazom o dodaní služby a v konkrétnom prípade, nebolo dodanie stavebných prác preukázané ani výpoveďami svedkov T. P. a L. W..

15. Správca dane sa snažil preveriť dodanie služby i u sťažovateľom deklarovaného dodávateľa a obrátil sa i na príslušného správcu dane za účelom vykonania miestneho zisťovania, resp. preverenia sťažovateľom deklarovaného obchodu, čo však vzhľadom na nekontaktnosť, resp. nespoluprácu v spoločnosti nevedlo k relevantným zisteniam. Nepriznanie odpočítania dane z pridanej hodnoty v prípade sťažovateľom deklarovanej dodávky a dodávateľa však správca dane neodôvodňoval nekontaktnosťou ani nespoluprácou tohto dodávateľa (ako na to poukazuje sťažovateľ v podanej žalobe), ale tým, že sťažovateľ v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania nepreukázal relevantnými dôkaznými prostriedkami skutočnú existenciu zdaniteľného plnenia, ktoré mu mal poskytnúť deklarovaný dodávateľ a pri ktorom si uplatnil odpočítanie dane a dostal sa do dôkaznej núdze, čo správcu dane viedlo k tomu, že mu nepriznal odpočítanie dane.

16. Je povinnosťou každej zmluvnej strany, aby sa pri úprave obchodných vzťahov odstránilo všetko,

čo by mohlo viesť k vzniku rozporov, pričom toto zahŕňa i povinnosť overiť si informácie a skutočnosti ohľadne obchodného partnera ako osoby (fyzickej alebo právnickej). Overovanie si obchodných partnerov nie je povinnosťou daňového subjektu, ale v prípade, ak si daňový subjekt uplatňuje nároky vo vzťahu k štátnemu rozpočtu, napr. uplatnenie si nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, musí byť schopný preukázať reálnosť deklarovaného obchodu a v prípade nepreverení si obchodného partnera sa dostáva do dôkaznej núdze, ako to bolo v tomto prípade, keď sťažovateľ nevedel preukázať reálne naplnenie deklarovaného obchodu medzi ním a deklarovaným dodávateľom.

17. Krajský súd bol toho názoru, že žalovaný riadne odôvodnil svoje rozhodnutie v ústavnom a zákonom procesnoprávnom a hmotnoprávnom rámci. V tejto súvislosti prvostupňový súd dal do pozornosti sťažovateľa, že v zmysle konštantnej judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva (napr. rozsudok zo dňa 21.01.2009 vo veci *García Ruiz* proti Španielsku, rozsudok zo dňa 19.04.1994 vo veci *Van de Hurk* proti Holandsku) a Ústavného súdu Slovenskej republiky (napr. vo veciach vedených pod sp.zn. III. ÚS 209/04, III. ÚS 95/06, zn. III. ÚS 260/06) nie je potrebné, aby bola daná podrobná odpoveď na každú vznesenú námietku, ale je vždy potrebné podľa povahy veci reagovať v odôvodnení rozhodnutia na zásadnú a relevantnú námietku. Žalovaný pri odôvodňovaní svojho rozhodnutia takto postupoval a jeho žalobou napadnuté rozhodnutie v dostatočnej miere uvádza dôvody, na ktorých sa výrok tohto rozhodnutia zakladá, pričom v odôvodnení svojho rozhodnutia sa vysporiadal so všetkými rozhodujúcimi námietkami sťažovateľa a nemožno hovoriť o jeho svojvôli pri rozhodovaní. Taktiež i po hmotnoprávnej stránke vysvetlil podstatu podmienok uplatnenia práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty podľa ustanovenia § 49 ods. 1, 2 zákona o DPH, pričom postupoval v súlade s ustálenou judikatúrou.

18. S námietkami sťažovateľa v podanej žalobe ohľadne dôkazného bremena na preukázanie dodania služieb sa krajský súd podrobne vysporiadal. Dôkazné bremeno bolo jednoznačne na strane sťažovateľa, nakoľko skutočnosti vymedzené v ustanovení § 49 ods. 2 písm. a/, v ustanovení § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH tvoria dôkazné bremeno daňového subjektu. Z uvedených ustanovení však nemožno vyvodiť dôkazné bremeno žalobcu na právne vzťahy týkajúce sa jeho dodávateľa, resp. dodávateľových subdodávateľov, pričom v tejto súvislosti sťažovateľ poukazoval na rozsudok NS SR zo dňa 15.03.2011 v konaní pod sp.zn. 3Sžf/1/2011. Tu je však potrebné zdôrazniť, že sťažovateľ bol priamo účastný ním deklarovaného zdaniteľného plnenia (dodávka stavebných prác) ako odberateľ a takýto subjekt nemá možnosť obhajovať sa nemožnosťou dosahu a preverení zákonom vyžadovaných náležitostí, vyplývajúcich z danej obchodnej transakcie a bolo jeho povinnosťou zachovať zákonnosť tohto postupu, ako aj zabezpečiť potrebné podklady na preukázanie oprávnenosti uplatnenia dane z pridanej hodnoty (rozsudok NS SR 29.02.2016 v konaní pod sp.zn. 5Sžf/94/2014). V predmetnej veci teda dôkazná povinnosť neprešla na správcu dane, nakoľko táto je v daňovom konaní primárne na strane sťažovateľa, ktorý má povinnosť svoje tvrdenie o deklarovanej obchodnej transakcii i náležite preukázať, čo bolo sťažovateľovi v priebehu daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania správcom dane v súlade so zákonom i umožnené, keď bol opakovane preukázateľne vyzývaný, aby predložil doklady a dôkazy, ktoré v rámci daňovej kontroly neboli ešte predložené, resp. aby sa vyjadril o otázke, akou formou vie preukázať tvrdenia o prijatí a uskutočnení zdaniteľného plnenia deklarovaného na faktúre v kontrolovanom zdaňovacom období. Sťažovateľ na výzvu nereagoval a v lehote určenej správcom dane sa nevyjadril. Daňové konanie je ovládané zásadou prejednávajúcou, nie vyhľadávajúcou, čo znamená, že bolo povinnosťou sťažovateľa označiť a predložiť dôkazy preukazujúce dôvodnosť jeho postupu pri podaní daňového priznania (uplatnenie odpočítania dane z pridanej hodnoty).

19. Neunesenie vlastnej dôkaznej povinnosti nemôže sťažovateľ obhajovať tým, že mu nie je známe, akými inými dôkazmi by ešte mal a mohol disponovať, aby vyvrátil pochybnosti správcu dane. Nie je úlohou správcu dane, aby v rámci prebiehajúcej daňovej kontroly inštruoval kontrolovaný daňový subjekt, akými konkrétnymi dôkaznými prostriedkami má disponovať, resp. aké konkrétne dôkazné prostriedky si mal zabezpečiť, aby mu bolo možné uznať uplatnené odpočítanie dane z pridanej hodnoty a uplatnené oslobodenie od dane z pridanej hodnoty. Odpočítanie dane z pridanej hodnoty a oslobodenie od dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2014 nebolo sťažovateľovi uznané z dôvodu, že sťažovateľ nepredložil a neoznačil žiadne dôkazy preukazujúce reálny obsah faktúry a reálne

nadobudnutie stavebných prác od deklarovaného dodávateľa - spoločnosti N-N STAV s.r.o., v dôsledku čoho bolo potom spochybnené sťažovateľom deklarované prijatie plnenia od dodávateľa, pričom sťažovateľ tieto pochybnosti v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania neodstránil.

20. S poukazom na uvedené krajský súd dospel k záveru, že správca dane postupoval správne a v zmysle zákona, keď sťažovateľovi rozhodnutím zo dňa 29.10.2015 určil rozdiel nadmerného odpočtu v sume 1 783,09 € za zdaňovacie obdobie júl 2014 ako rozdiel medzi nadmerným odpočtom uplatneným v daňovom priznaní sťažovateľa v sume 31 926,16 € a nadmerným odpočtom zisteným správcovi dane v sume 30 143,07 €. Správne postupoval i žalovaný, keď rozhodnutie správcu dane zo dňa 29.10.2015 potvrdil podľa ustanovenia § 74 ods. 4 daňového poriadku, a to rozhodnutím zo dňa 18.01.2016. Z obsahu preloženého administratívneho spisu vyplýva, že daňové orgány zistili skutkový stav správne a v dostatočnom rozsahu tak, aby bolo možné na jeho základe v zmysle zákona rozhodnúť.

21. Preskúmaním žalobou napadnutého rozhodnutia žalovaného v intenciách podanej žaloby, správny súd dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná, a preto ju rozsudkom podľa ustanovenia § 190 SSP zamietol.

22. O trovách konania správny súd rozhodol tak, že žalovanému, ktorý mal v konaní plný úspech nepriznal náhradu trov konania, a to s poukazom na ustanovenie § 168 SSP, vychádzajúc z toho, že žalovaný v zásade nemá právo na náhradu trov konania a túto mu možno priznať len vo výnimočných prípadoch. O takýto prípad sa v predmetnej veci nejednalo.

23. Proti tomuto rozhodnutiu podal sťažovateľ v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť. Prípustnosť kasačnej sťažnosti zdôvodnil ustanovením § 440 ods. 1 písm. g/ SSP. Podľa názoru sťažovateľa krajský súd nesprávne právne posúdil vec, keď nesprávne interpretoval ustanovenie § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH a ustanovenie § a ods. 3“ a § 24 daňového poriadku. Sťažovateľ uviedol, že rozhodnutie žalovaného nemá oporu vo vykonanom dokazovaní, pretože nárok na odpočet DPH z faktúry č. 27/2014 zo dňa 30.06.2014 preukázal nad všetky pochybnosti, pričom sám dodávateľ prác potvrdil, že práce pre sťažovateľa vykonával, faktúry vystavil na základe zmluvy o dielo č. 32/2014 v znení dodatkov, ale že faktúru do účtovníctva nezarádčil. Má za to, že daňové priznanie podal v správnej výške, keďže v ňom priznal daň a uplatnil nárok na nadmerný odpočet na základe reálnych plnení. Uplatnil si nadmerný odpočet z faktúry za dodanie služby, ktorá bola jemu reálne a preukázateľne poskytnutá spoločnosťou N-N STAV s.r.o., ktorá pre sťažovateľa v subdodávke dodávala na základe zmluvy o dielo časť diela. Všetky doklady, ktoré reálne môže mať vo svojej dispozícii daňový subjekt, a ktoré preukazujú skutočné zhotovenie diela spoločnosťou N-N Stav s.r.o. daňový subjekt správcovi dane v priebehu daňového konania predložil. Správca dane v priebehu kontroly nezistil, že by dielo nebolo zhotovené a nezistil ani žiadne konkrétne porušenie povinnosti zo strany kontrolovaného daňového subjektu. Sťažovateľ preto namieta tvrdenie súdu o tom, že by nebol reagoval na výzvu žalovaného. Žalovaný oboznámil sťažovateľa na ústnom pojednávaní dňa 26.06.2015 so svojimi závermi a zisteniami, ktoré následne premietol do protokolu, avšak k zápisnici o ústnom pojednávaní, ktoré sa uskutočnilo dňa 26.06.2015 sa podrobne písomne vyjadril podaním zo dňa 02.07.2015. Nemožno v žiadnom prípade teda mať za to, že by voči zisteniam žalovaného nemal sťažovateľ výhrady, keď ich správcovi dane predložil opakovane ešte pred dorúčením protokolu.

24. V priebehu konania správca dane opakovane poukazoval na skutočnosť, že jediným dôvodom, pre ktorý z uvedených faktúr dodávateľa N-N STAV s.r.o. neuznal nárok na odpočet je skutočnosť, že spoločnosť N-N STAV s.r.o. nereaguje na výzvy správcu dane a so správcovi dane nespolupracuje. Je však neprípustné, aby za prístup tretej osoby k správcovi dane niesol zodpovednosť daňový subjekt. Správca dane má ako orgán štátu dostatočný mechanizmus na to, aby si vedel zabezpečiť splnenie povinností osôb, ktoré majú vo vzťahu k správcovi dane povinnosť poskytnúť súčinnosť.

25. Konateľ spoločnosti N-N STAV s.r.o. jednoznačne vyjadril tak, že vystavil faktúru „za robotu“, ktorá bola vykonaná pre sťažovateľa, že práce vykonal na základe zmluvy a dvoch dodatkov, že existuje záznam o odovzdaní prác a ďalšie podobné vyjadrenia, pričom v závere konštatoval, že práce boli

vykonané tak, ako sú uvedené na faktúre, ale neboli zaplatené.

26. Daňový subjekt má byť zaťažovaný dôkazným bremenom ohľadom faktického dodania služby. V tomto smere si svoju povinnosť daňový subjekt už na základe predložených prvotných dokladov splnil a jeho tvrdenia potvrdil aj dodávateľ prác. Tým naplnil podstatu ustanovenia § 49 ods. 2 zákona o DPH pre odpočet dane. Pokiaľ vykonané dokazovanie nie je pre žalovaného postačujúce na preukázanie reálnej dodanej služby a splnenie nároku na odpočet DPH, potom sťažovateľ namieta, že sa zo strany žalovaného v tomto prípade kladie neprímerané dôkazné bremeno, ktoré nie je povinný znášať. Vzhľadom na uvedené skutočnosti sťažovateľ má za to, že nárok na odpočet DPH mu vznikol a na priznanie tohto nároku splnil všetky zákonom stanovené podmienky. Preto je toho názoru, že rozhodnutím žalovaného a správcu dane bol na svojich právach ukrátený a tieto rozhodnutia považuje za nezákonné. Nesprávne právne posúdenie veci podľa sťažovateľa spočíva v nesprávnej aplikácii ustanovenia § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH a ustanovenie § 24 daňového poriadku. Krajský súd vo veci rozhodol na tom základe, že sťažovateľ nespĺnil podmienky ustanovené v § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH. Avšak všetky formálne a materiálne predpoklady pre uplatnenie nároku na odpočet DPH zo strany sťažovateľa splnené boli a ich nespĺnenie z rozsudku súdu ani nevyplýva. Sťažovateľ je toho názoru, že dodávateľovi služby spoločnosti N-N STAV s.r.o. vznikla v súlade s ustanovením § 49 ods. 1 zákona o DPH daňová povinnosť, ktorú si on nespĺnil a pre ktorú skutočnosť je potrebné postihnúť túto spoločnosť, a nie sťažovateľa, ktorý o nespĺnení povinnosti svojho dodávateľa nemal vedomosť a jej splnenie nemohol ani ovplyvniť. Nesprávne právne posúdenie veci vo vzťahu k ustanoveniu § 3 ods. 3 daňového poriadku vidí sťažovateľ v tom, že žalovaný nezhodnotil všetky dôkazy, ktoré v konaní vyšli najavo, a nezhodnotil ich vo vzájomnej súvislosti, keď dospel k záveru o neodôvodnenom uplatnení nadmerného odpočtu napriek tomu, že sťažovateľ preukázal zhotovenie diela po stránke materiálnej, predložil všetky listiny na vec sa vzťahujúce a jeho dôkazy a tvrdenia boli podporené aj výsluchom konateľa dodávateľa, ktorý výslovne uviedol, že vystavil faktúru a očakával jej zaplatenie, pričom daň neodviedol. Na základe vyššie uvedených skutočností sťažovateľ navrhol, aby kasačný súd rozhodol tak, že rozsudok krajského súdu č.k. 11S/23/2016-45 zo dňa 26.10.2016 zmenil tak, že zrušuje rozhodnutie žalovaného č. 102381909/2016 zo dňa 18.01.2016 ako i rozhodnutie Daňového úradu Nitra č. 21122828/2015 zo dňa 29.10.2015 a vec vracia žalovanému na ďalšie konanie. Žalovaný je povinný zaplatiť sťažovateľovi náhradu trov konania v rozsahu 100%.

27. Žalovaný sa k podanej kasačnej sťažnosti napriek výzve súdu nevyjadril.

28. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 11 písm. g/ SSP) preskúmal napadnuté uznesenie krajského súdu postupom bez nariadenia pojednávania podľa § 455 SSP a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa nie je dôvodná a je potrebné ju zamietnuť (§ 461 SSP).

29. Úlohou Najvyššieho súdu Slovenskej republiky bolo - na základe včas podanej kasačnej sťažnosti sťažovateľa - preskúmať, či prvostupňový súd vecne správne rozhodol, keď žalobu zamietol.

30. Zásada zákonnosti daňového konania vyplýva z ústavného princípu zákonnosti ukladania daní, ktorý je vyjadrený v čl. 59 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. Skutočnosť, že daňové orgány majú povinnosť dbať na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ďalších osôb, nie je v žiadnom rozpore s ich povinnosťou chrániť záujmy štátu. Vo vzťahu k zachovávaniu práv a právom chránených záujmov daňových subjektov je síce záujem štátu nadradený, avšak nemôže to byť v zmysle toho, aby sa výnos daní ako príjmov rozpočtu dosiahol na úkor nedodržania práva. Daňové orgány môžu aplikovať pri vyrubení daní iba právne prostriedky, ktoré priamo ustanovuje zákon, alebo ktoré uplatnia daňové orgány v rámci svojho oprávnenia vyplývajúceho zo zákona. Povinnosťou daňových orgánov v daňovom konaní je teda dodržiavať všeobecne záväzné právne predpisy (a to hmotnoprávne ako aj procesné), ktoré sú podľa § 12 zákona č. 400/2015 Z.z. o tvorbe právnych predpisov a o Zbierke zákonov Slovenskej republiky a o zmene a doplnení niektorých zákonov uverejnením vyhlásené v Zbierke zákonov.

31. Podľa § 3 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných

právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

32. Podľa § 3 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z. 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.

33. Podľa § 3 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z.z. 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.

34. Podľa § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z., 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 zákona č. 563/2009 Z.z. 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 zákona č. 563/2009 Z.z. 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. Podľa § 44 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

38. Podľa § 2 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH predmetom dane je

- a) dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby,
- b) poskytnutie služby (ďalej len „dodanie služby“) za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby,
- c) nadobudnutie tovaru za protihodnotu v tuzemsku z iného členského štátu Európskej únie (ďalej len „členský štát“),
- d) dovoz tovaru do tuzemska.

39. Podľa § 8 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH dodaním služby je každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru podľa § 8, vrátane

- a) prevodu práva k nehmotnému majetku vrátane poskytnutia práva k priemyselnému vlastníctvu alebo inému duševnému vlastníctvu,
- b) poskytnutia práva užívať hmotný majetok,
- c) prijatia záväzku zdržať sa konania alebo strpieť konanie alebo stav,
- d) služby dodanej na základe poverenia alebo rozhodnutia vydaného štátnym orgánom alebo na základe zákona.

40. Podľa § 19 ods. 1 veta prvá a druhá zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník.

41. Podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.
42. 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.
43. 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.
44. 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.
45. Podľa § 71 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH na účely tohto zákona 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.
46. Podľa § 71 ods. 2 písm. f/ zákona o DPH faktúra musí obsahovať množstvo a druh dodaného tovaru alebo rozsah a druh dodanej služby.
47. Najvyšší súd z obsahu predloženého súdneho a administratívneho spisu zistil skutkový stav tak, ako je podrobne popísaný v rozsudku krajského súdu, preto skutočnosti účastníkom známe nebude nadbytočne opakovať, s jeho odôvodnením, ktoré považuje za úplné, vyčerpávajúce a dostatočne výstižné sa stotožňuje, na doplnenie a zdôraznenie správnosti rozhodnutia krajského súdu a k námietkam sťažovateľa uvedeným v kasačnej sťažnosti dodáva:
48. Predmetom kasačného konania v danej veci bol rozsudok krajského súdu č.k. 11S/23/2016-45 zo dňa 26.10.2016, ktorým súd zamietol správnu žalobu z dôvodu, že bola nedôvodná. Sťažovateľ sa správnou žalobou domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102381909/2016 zo dňa 18.01.2016. Napadnutým rozhodnutím žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Nitra č. 21122828/2015 zo dňa 29.10.2015, ktorým mu bol určený rozdiel nadmerného odpočtu v sume 1 783,09 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2014.
49. Kasačný súd poukazuje na skutočnosť, že fakturovaná cena za deklarované dodané služby v sume 10. 698,56 € nebola podľa obsahu administratívneho spisu nikdy zaplatená. V zápisnici o ústnom pojednávaní č. 555727/2015 zo dňa 25.05.2015 konateľ dodávateľa L. W. uviedol, že predmetnú faktúru vystavil pre sťažovateľa, práce vykonal však V. U. z R. so svojimi pracovníkmi (napriek tomu, že podľa Zmluvy o dielo č. 32/2014 medzi dodávateľom spol. N-N STAV s.r.o. a sťažovateľom museli byť podľa čl. III ods. 2 práce a dodávky, ktoré obsahuje projektová dokumentácia dodané a zhotovené zhotoviteľom) a neboli zaplatené. Podľa konateľa spoločnosti N-N STAV s.r.o. p. V. U. poveril prácami sťažovateľ. Konateľ spoločnosti N-N STAV s.r.o. ďalej uviedol, že jeho spoločnosť neodviedla DPH z faktúry č. 27/014 a faktúra nebola ani evidovaná. Podľa vyjadrenia konateľa sťažovateľa Ing. J. F. uvedeného v zápisnici o ústnom pojednávaní č. 172865/2015 zo dňa 31.03.2015 za omeškanie s prácami podľa dohodnutého harmonogramu boli spoločnosti N-N STAV s.r.o. vystavené tri penalizačné faktúry vo výške spolu 9 051,12 €. Časť penalizačnej faktúry č. 19214012 vo výške 5 698,56 € bola započítaná s faktúrou spoločnosti N-N STAV s.r.o. č. 27/014 (Oznámenie o započítaní pohľadávok č. 62/2014 zo dňa 18.07.2014) a zvyšnú časť stále evidujú ako neuhradenú pohľadávku. Okrem skutočnosti, že nebolo preukázané, že by sporné stavebné práce vykonal deklarováný dodávateľ, z vyššie uvedeného je podľa kasačného súdu zrejmé, že cena za deklarované stavebné práce nebola sťažovateľom deklarovánu dodávateľovi ani uhradená. Nakoľko teda nenastal deň dodania služby deklarovánu dodávateľom, nenastal ani deň, kedy by sťažovateľovi vznikla daňová povinnosť a následne ani právo na odpočítanie dane z deklarovanej služby.

50. Podľa odpovede na dožiadanie č. 561412/2015 zo dňa 25.05.2015 T. P. splnomocnený zástupca deklarovaného dodávateľa do zápisnice o ústnom pojednávaní č. 555476/2015 zo dňa 25.02.2015 na otázky daňového úradu, či predmetná faktúra bola zaúčtovaná a uhradená, a či priznala a odviedla spoločnosť N-N STAV s.r.o. z uvedenej faktúry č. 27/014 DPH, a v ktorom zdaňovacom období bola DPH zaevidovaná v evidencii DPH uviedol, že predmetné faktúry neboli u účtovníčky p. L., ani neboli zaúčtované, ani zarátané do DPH. 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. V predmetnom prípade však voči sťažovateľovi nebola uplatnená iným platiteľom v tuzemsku zo služieb daň, resp. sťažovateľ faktúru deklarovanému dodávateľovi neuhradil.

51. Odvolací súd poukazuje na nemožnosť preverenia si deklarovaných skutočností a nemožnosť odstránenia vyššie uvedených rozporov aj pre nekontaktnosť dodávateľa sťažovateľa spoločnosti N-N STAV s.r.o. a jej následný výmaz z Obchodného registra dňa 06.04.2016. Správca dane vykonal u daňového subjektu N-N STAV s.r.o., Vydrovo 135/63, Čierny Balog miestne zisťovanie na overenie sídla spoločnosti, kde zistil, že na adrese uvedenej v obchodnom registri žijú Rómovia a predmetná spoločnosť tam nesídlila, ani nesídlila a obchodné označenie spoločnosti sa na uvedenej adrese nenachádza. Daňový subjekt so správcom dane nespupracuje, poštu niekedy splnomocnený zástupca preberie, inokedy nie (Odpoveď na dožiadanie Daňového úradu Banská Bystrica č. 138390/2015 zo dňa 26.03.2015).

52. Kľúčovou právnou otázkou v tomto konaní bolo posúdenie miery zaťaženia sťažovateľa dôkazným bremenom vyplývajúcim z ust. § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z..

53. Dôkazné bremeno bolo na sťažovateľovi, ktorý si nárok na odpočet DPH uplatnil, a preto bolo jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje v súlade so zákonnými podmienkami. Správca dane následne verifikoval skutočnosti a doklady predložené sťažovateľom, od ktorého bolo možné spravodlivo požadovať preukazovanie len tých skutočností, ktoré mohol reálne ovplyvniť, lebo boli v jeho právnej sfére vplyvu. Ako vyplynulo z administratívneho spisu, správcom dane deklarované pochybnosti o uskutočnení zdaniteľného plnenia spoločnosťou N-N STAV s.r.o. boli výsledkom nielen verifikácie tvrdení a dokladov sťažovateľa, ale aj dokazovania vykonaného správcom dane zameraného na skutočnosti, na ktoré sa neviaže dôkazné bremeno sťažovateľa, t.j. aj na právne vzťahy dodávateľa deklarovaného na sporných faktúrach majú na vedomí, že sťažovateľa nemožno v tomto smere zaťažiť dôkazným bremenom, nakoľko dôkazné bremeno daňového subjektu nie je absolútne.

54. Podľa sťažovateľa pokiaľ dodávateľská spoločnosť neodviedla z uskutočneného obchodu z akýchkoľvek dôvodov daň, nie je to legitímny dôvod na to, aby sťažovateľovi nebol priznaný odpočet DPH. Kasačný súd uvádza, že v predmetnom prípade nedošlo k zníženiu nadmerného odpočtu na DPH v dôsledku nespĺnenia si povinnosti jeho dodávateľa, ale pre nespĺnenie si povinnosti sťažovateľa bez pochybností preukázať uskutočnenie zdaniteľného obchodu. Podľa kasačného súdu bolo povinnosťou sťažovateľa preukázať, že k realizovaniu dodávky predmetných služieb dohodnutým spôsobom, v dohodnutom rozsahu, v dohodnutom čase, na presne určenom mieste, za dohodnutú cenu a deklarovaným dodávateľom došlo, pričom nestačí len predložiť faktúru za služby.

55. Podľa kasačného súdu na základe vyššie uvedených skutočností správca dane dôvodne nadobudol pochybnosti o uskutočnení zdaniteľného plnenia deklarovaného na faktúre č. 27/014 zo dňa 30.06.2014 dodávateľskou spoločnosťou N-N STAV s.r.o..

56. Najvyšší súd však zdôrazňuje, že dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje v prvom rade daňový subjekt - žalobcu - sťažovateľa. Samotné 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 všetky 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 (pozri napr. rozsudok NS SR sp.zn. 5Sžf/11/2014 a rozsudok NS SR sp.zn. 5Sžf/101/2013).

57. Najvyšší súd zdôrazňuje, že preukázanie dodávky služby len faktúrou, krycím listom čerpania a súpisom vykonaných prác nie je postačujúce, a to ani za stavu, keď daňový subjekt preukáže, že disponuje výsledkom poskytnutej služby (nakoľko v danom prípade nebolo preukázané, že sťažovateľ disponuje výsledkom predmetnej služby od deklarovaného dodávateľa). Z hľadiska uplatnenia nároku na odpočítanie dane je faktúra, resp. iná listina relevantným dokladom (formálna podmienka), len ak je nepochybné, že v nej uvedené údaje odrážajú skutočne reálne plnenie (materiálna podmienka). Technicky je možné vyhotoviť akýkoľvek doklad znejúci na určité plnenie, bez ohľadu na to, či takéto plnenie sa v skutočnosti stalo. Samotná faktúra s predpísanými náležitosťami účtovného dokladu (navyše ak nebola zaevidovaná a zaúčtovaná) samé o sebe nie sú dôkazom o tom, že nárok na odpočítanie dane bol uplatnený v súlade so zákonom. Účtovný doklad môže byť takým dôkazom len vtedy, ak bol vystavený na základe reálneho plnenia. Preto predložením dokladov daňový subjekt len tvrdí, že k určitému plneniu došlo, avšak musí byť schopný ho preukázať v skutočnosti. Doklady o realizácii obchodného vzťahu a tvrdenia o realizovaní dodávky musia mať povahu faktu, čo znamená, že deklarované údaje možno bez pochybností preveriť alebo osvedčiť samotným dodávateľom, prípadne osobami za neho konajúcimi.

58. Splnenie podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane preukazuje plateľ, pričom splnenie uvedených podmienok nespočíva len v ich formálnej deklarácii, predložením dokladov s predpísaným obsahom (pričom na základe vykonaného dokazovania bolo zistené, že doklady nemajú všetky predpísané náležitosti, nakoľko na faktúre č. 27/014 zo dňa 30.06.2014, ktorou sťažovateľ deklaroval dodanie služby od spol. N-N STAV s.r.o. nie je nikto za sťažovateľa podpísaný). Doklady musia mať povahu faktu, musia byť vystavené na materiálnom podklade a ako právna skutočnosť aj preukázané. Najvyšší súd poukazuje na rozsudok NS SR vo veci 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, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona o DPH). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania DPH) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene 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 DPH uznaný ako oprávnený“.

59. Čo sa týka rozloženia dôkazného bremena medzi daňový subjekt a správcu dane, najvyšší súd má za to, že žalovaný vykonal riadne dokazovanie podľa § 24 ods. 2 a 4 zákona č. 563/2009 Z.z., nič nezanedbal, pričom sťažovateľ si nespĺnil svoju povinnosť v zmysle § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z..

60. V súvislosti s vykonaním navrhovaných dôkazov kasačný súd uvádza, že správca dane síce vykonáva dokazovanie, ale v daňovom konaní sa objavujú prvky prejednávacej zásady, ktorá v spojení so zásadou voľného hodnotenia dôkazov spôsobuje, že každý je povinný preukazovať svoje tvrdenia a správca dane hodnotí dôkazy predložené daňovým subjektom alebo získané ním samotným. Dôkazy sú hodnotené tak, aby správca dane správne určil daňovú povinnosť chrániac záujmy štátu a dbajúc na zachovanie práv daňových subjektov. Nepreukázanie tvrdených skutočností je neunesením dôkazného bremena a v prípade neunesenia dôkazného bremena na strane daňového subjektu je jeho následkom neuznanie tvrdených skutočností za dokázané s príslušnými hmotnoprávnymi následkami. Podľa najvyššieho súdu pri správe daní platí prejednávací zásada, preto správca dane nie je povinný vyhľadávať dôkazy svedčiacie v prospech platiteľa. Správca dane iba prejednáva dôkazy predložené platiteľom. Ak by sa daňovým orgánom nepodarilo preukázať realnosť plnenia, nemusia nároku na

odpočítanie dane vyhovieť. Dôkazná povinnosť je na strane platiteľa v zmysle § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. a je vecou daňového subjektu, ako a či si preverí dôveryhodnosť svojich obchodných partnerov (pozri rozsudok NS SR sp.zn. 8SŽf/19/2015).

61. Uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomická činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu. Vzhľadom na to, daňový subjekt ako platiteľ dane má možnosť si obstarat' dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť určitej daňovej transakcie správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosť rozhodujúce pre určenie dane. Správca dane nepreberá na seba dôkazné bremeno daňového subjektu, ale preveruje skutočnosť deklarované daňovým subjektom. Tomu je prispôsobený i rozsah a spôsob dokazovania v daňovom konaní. Špecifikom dokazovania v daňovom konaní je, že svedeckými výpoveďami sa overuje existencia deklarovaných daňových prípadov. Na rozdiel od súdneho konania v daňovom konaní už musí vždy existovať daňovými dokladmi deklarovaná transakcia. Ak sú však vady už v samotnej deklarácii, t.j. predmete overovania, ktorý nezodpovedá zákonu, stáva sa dokazovanie ďalšími svedeckými výpoveďami redundantným (nadbytočným).

62. Keďže daňové konanie, pre ktoré je zákonom ustanovené, že účastník konania sa proti určeniu dane správcom dane môže odvolať, končí až vydaním rozhodnutia odvolacieho daňového orgánu, je zásadou zákonnosti viazaný v konaní o odvolaní aj odvolací daňový orgán. Z dôtkie ustanovenia upravujúceho zásadu zákonnosti teda vyplýva, že daňové orgány v daňovom konaní nemôžu chrániť len fiškálne záujmy štátu ako prioritné, ale sú súčasne povinné zachovávať práva a oprávnené záujmy daňových subjektov, to znamená, že zásada zákonnosti daňového konania predstavuje významnú garanciu právnej istoty daňových subjektov.

63. Správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi a pri vyžadovaní plnenia ich povinností v tomto konaní použije len také prostriedky, ktoré ich najmenej zaťažujú a umožňujú pritom správne vyrubiť a vybrať daň. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Zákon o správe daní preto zakotvuje oprávnenie daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či daňové subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, zákon o správe daní obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

64. Podľa vyššie citovaného ustanovenia § 24 je správca dane povinný, aby skutočnosť rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie. Daňový subjekt preukazuje všetky skutočnosť, ktoré je povinný uvádzať v priznaní či hlásení, alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť, či úplnosť povinných evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

65. Podľa § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH právo na odpočítanie dane z tovarov a služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tejto službe vznikla daňová povinnosť, pričom daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby. To znamená, že právo na odpočítanie dane si môže daňový subjekt uplatniť v tom prípade, ak preukáže, že došlo k dodaniu zdaniteľného obchodu a tento zdaniteľný obchod použije na účely svojho podnikania ako platiteľ.

66. V uvedených prípadoch správca dane správne vyhodnotil obchodný prípad v tom smere, že takýto deň nenastal, pretože v rámci dokazovania sa nepreukázala skutočnosť, že sťažovateľ skutočne nadobudol tovar od deklarovaného dodávateľa a zaplatil mu zaň.

67. Podľa kasačného súdu sťažovateľ tým, že si splnil formálnu povinnosť predložiť faktúry nepreukázal, že došlo k splneniu zákonných podmienok na odpočet DPH v uplatnenej výške, pretože podľa najvyššieho súdu nestačilo byť len držiteľom takýchto listinných dôkazov a tieto predložiť daňovým orgánom, ale bolo potrebné preukázať obsah skutočností uvedených v týchto listinách, pričom

daňové orgány boli oprávnené a zároveň povinné vierohodnosť a pravdivosť údajov uvedených v týchto dôkazoch preverovať.

68. Správca dane upozorňoval daňový subjekt už v priebehu daňovej kontroly na povinnosť predkladať všetky dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenia ako aj na povinnosť preukazovať skutočnosť majúce vplyv na správne určenie dane v zmysle ustanovenia § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z., pričom sťažovateľ žiadnym relevantným spôsobom nevyvrátil pochybnosti daňového orgánu a tieto neboli odstránené žiadnymi ním produkovanými dôkazmi a preto správca dane nepochybil, ak pri rozhodovaní vychádzal z dôkazov, ktoré získal.

69. Pokiaľ si daňový subjekt uplatnil právo odpočítať si daň z priadnej hodnoty, bolo jeho základnou povinnosťou preukázať, že má na odpočítanie dane právny nárok a ak daňové orgány spochybnili deklarované zdaniteľné obchody, bolo na daňovom subjekte, aby túto pochybnosť odstránil (vyvrátil), inak nebolo možné priznať nárok na vrátenie dane. Podľa kasačného súdu daňové orgány rozhodli v súlade so zákonom o DPH, ak neuznal sťažovateľovi právo odpočítať si DPH vo výške 1 783,09 € zo spornej dodávateľskej faktúry z dôvodu nepreukázania skutočností, že boli na to splnené zákonom stanovené podmienky.

70. K sťažovateľom namietanému nedostatočne zistenému skutkovému stavu kasačný súd ďalej uvádza, že 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. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom, keďže v rámci správy daní a prostredníctvom inštitútu daňovej kontroly správca dane preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Preto je na správcovi dane vykonávaným dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, 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.

71. Z odôvodnenia napadnutého rozsudku je nepochybné z akých dôvodov dospel krajský súd k záveru o nedôvodnosti podanej žaloby a k potrebe jej zamietnutia. Skutočnosť, že krajský súd nerozhodol o podanej žalobe v súlade s predstavami sťažovateľa, nemožno považovať za porušenie práva na súdnu ochranu.

72. Najvyšší súd konštatuje, že 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, sa presne zhodujú so skutočne realizovanými plneniami (rozsudok NS SR sp.zn. 8Sžf/81/2013). Len formálne doloženie uskutočnenia obchodného prípadu faktúrou je bez preukázania skutočného dodania služby pre daňové účely nepostačujúce.

73. Sťažovateľ mal v rámci daňového konania preukázať, či došlo k faktickému naplneniu deklarovanej služby uvedenej na faktúre a iných dokladoch. Túto skutočnosť však sťažovateľ, ako vyplýva zo spisového materiálu, nepreukázal. Zmluvy, faktúry a iné doklady sú iba nepriamymi dôkazmi a samy osebe nie sú spôsobilé preukázať reálne dodanie služieb. V prejednávanej veci je však potrebné poukázať na to, že okrem spornosti materiálneho plnenia, už samotná deklarácia dodania služby má vady v dokladoch, ktoré vzbudzujú dôvodné pochybnosti o dodaní deklarovanej služby (chýbajúci podpis sťažovateľa na predmetnej faktúre). Je v záujme daňového subjektu, aby nad rámec svojich bežných obchodných potrieb zhromažďoval dôkazy, ktoré môžu preukázať, že k dodaniu tovaru skutočne došlo, keďže si uplatnil nárok na odpočet DPH.

74. Vzhľadom na okolnosti prípadu, ako i výsledky vykonaného dokazovania vyplývajúce z obsahu

administratívneho spisu, nemožno prisvedčiť obrane sťažovateľa spočívajúcej len v poukaze na neprímeraný prenos dôkazného bremena na jeho osobu. Najvyšší súd preto konštatuje, že daňové orgány v danom prípade vychádzali zo správneho rozloženia dôkazného bremena a v konaní neboli osvedčené dôvody pre presun dôkazného bremena z daňového subjektu na správcu dane.

75. Najvyšší súd po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti proti rozsudku krajského súdu, po preskúmaní kasačnou sťažnosťou napadnutého rozsudku a po oboznámení sa s obsahom pripojeného spisového materiálu nezistil žiaden dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku, ktoré spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku.

76. Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti, kasačný súd námietky sťažovateľa uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil ako nedôvodné, keď tieto neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozhodnutia krajského súdu. Z týchto dôvodov potom najvyšší súd kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

77. O náhrade trov kasačného konania rozhodol najvyšší súd tak, že sťažovateľovi, ktorý v tomto konaní úspech nemal, ich náhradu nepriznal (§ 167 ods. 1 SSP v spojení § 467 ods. 1 SSP) a žalovanému ich nepriznal, keďže nebola splnená podmienka výnimočnosti (§ 168 veta druhá SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP).

78. Dňom 01.07.2016 nadobudol účinnosť zákon č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok, ktorý v § 491 ods. 1 ustanovil, že ak nie je ďalej ustanovené inak, platí tento zákon aj na konania začaté podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku pred dňom nadobudnutia jeho účinnosti.

79. V súlade s vyššie uvedeným prechodným ustanovením najvyšší súd v predmetnej veci postupoval podľa Súdneho správneho poriadku.

80. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky prijal rozsudok jednomyselne (§ 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.