

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 4Sžfk/57/2019
Identifikačné číslo spisu: 4018200382
Dátum vydania rozhodnutia: 01.12.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Nora Halmová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:4018200382.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Nory Halmovej (sudca spravodajca) a zo sudcov JUDr. Jany Zemkovej PhD. a JUDr. Jozefa Milučkého v právnej veci žalobcu: E. Š., C. P. XXX, C. P., právne zastúpený: BARKOCI law firm, s. r. o., Námestie slobody 28, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. 100532789/2018 zo dňa 12. marca 2018, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č.k. 11S/94/2018- 159 zo dňa 26. júna 2019, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č.k. 11S/94/2018-159 zo dňa 26. júna 2019 z a m i e t a .

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

Odôvodnenie

1.

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Nitre podľa § 190 zák. č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 100532789/2018 zo dňa 12. marca 2018, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Nitra (ďalej len „správca dane“) č. 102520565/2017 zo dňa 06. decembra 2017, ktorým podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie december 2014 v sume 2.668,80 €, tak že daň vyrubenú podaným daňovým priznaním v sume 366,66 € zvýšil na sumu 3.035,46 €. O trovách konania rozhodol podľa § 168 SSP.

2. Krajský súd z predloženého administratívneho spisu žalovaného, súčasťou ktorého je i spis správca dane súd zistil, že žalobca podal dňa 21. januára 2015 daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2014, v ktorom uviedol daň celkom v sume 6.360,91 €, odpočítanie dane celkom v sume 5.994,25 €, z toho podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej

hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon o DPH⁶) v sume 5.994,25 € a vlastnú daňovú povinnosť na úhradu uviedol v sume 366,66 €.

3. Na základe oznámenia správcu dane zo dňa 23. mája 2016 začala u žalobcu dňa 29. júna 2016 daňová kontrola dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2014, dane z motorových vozidiel za zdaňovacie obdobie roku 2014 a DPH za zdaňovacie obdobia január až december 2014. Dňa 29. júna 2016 bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní za prítomnosti žalobcu a účtovníčky žalobcu a správcovi dane boli odovzdané tam uvedené doklady. Výzvou zo dňa 18. júla 2016 bola S.. E. D. ako správkyňa konkurznej podstaty úpadcu RELCO s.r.o., právneho nástupcu spoločnosti IP - ECONOMIC s.r.o. (IP - ECONOMIC s.r.o. > K2 Business s. r. o. > ENERGY GROUP, s.r.o. > BELEOR, s.r.o. > RICHI RESTAURANTS & CATERING s.r.o. > DEBET INVEST, s.r.o. > RELCO s.r.o.) na zapožičanie účtovníctva spoločnosti IP - ECONOMIC s.r.o. za zdaňovacie obdobie roku 2014 a výzvou zo dňa 20. júla 2016 bola S.. E. D. ako správkyňa konkurznej podstaty úpadcu RELCO s.r.o., právneho nástupcu spoločnosti moldowa s.r.o (moldowa s.r.o. > ZET PLUS s.r.o. > RELCO s.r.o.) na zapožičanie účtovníctva spoločnosti moldowa s.r.o. za zdaňovacie obdobie roku 2014 s.r.o. S.. E. D. oznámila správcovi dane, že jej neboli odovzdané žiadne účtovné ani personálne doklady úpadcov, resp. ich právnych predchodcov. Výzvy zasielané na adresu úpadcu, ako i štatutárnemu zástupcovi úpadcu na adresu jeho bydliska vo Francúzsku sa vrátili späť s poznámkou, že adresát je neznámy.

4. Dňa 21. septembra 2016 bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní, na ktorom bola vypočutá O. Ď. (konateľka spoločnosti IP - ECONOMIC s.r.o. v období od 27. mája 2009 do 26. marca 2015). Uviedla, že spoločnosť nemala zamestnancov, vykonávala okrem iného i zabezpečovanie stavebných a pomocných stavebných prác, dodávateľmi boli živnostníci, pracovalo sa na príkazné zmluvy a odberateľom bol okrem iných i žalobca. Potvrdila, že vystavila a podpísala predložené faktúry (pre žalobcu ako odberateľa na základe mandátnej zmluvy zo dňa 02. januára 2014. V zmysle mandátnej zmluvy boli dodané stavebné práce žalobcovi ako odberateľovi a jednalo sa o stavebné práce na rodinných domoch (stierky, obklady, vynášanie odpadu a pod.) v okolí Nitry, ona zabezpečila ľudí a práce im zadelil žalobca podľa potreby. Práce realizovali subdodávatelia, ktorých neoznačila. Faktúry boli zaúčtované, žalobcom zaplatené, účtovníctvo podľa protokolu zo dňa 19. februára 2015 o odovzdaní a prevzatí účtovníctva a dokladov spoločnosti IP - ECONOMIC s.r.o. odovzdala likvidátorovi spoločnosti Bankrot, s. r. o. Zásielka s výzvou správcu dane zo dňa 27. októbra 2016 spoločnosti Bankrot, s. r. o. na zapožičanie účtovníctva spoločnosti IP - ECONOMIC s.r.o. za zdaňovacie obdobie roku 2014 sa vrátila s poznámkou pošty adresát neznámy.

5. Na výzvu správcu dane zo dňa 25. novembra 2016 na predloženie dôkazov preukazujúcich oprávnenosť uplatnenia odpočítania DPH z faktúr prijatých od dodávateľa IP - ECONOMIC s.r.o. a moldowa s.r.o. žalobca oznámil, že spoločnosti zabezpečovali stavebné práce na stavbách Zberný dvor Lužianky Hala, Priemyselný park Drážovce Hala, Pečivárne Dunajská Streda, Priemyselný park CEHIP Vrábľa, OC Decathlon Bratislava. Práce boli vykonané žalobcom v subdodávke spoločnosťou IP - ECONOMIC s.r.o. a moldowa s.r.o. pre spoločnosť DYNAMIK CONSTRUCTION, s.r.o.. K podaniu žalobca predložil súpisy prác na označených stavbách s uvedením prác, hodín, resp. m² a fotografie. V spise sa nachádza i výpis z účtu spoločnosti IP - ECONOMIC s.r.o. za rok 2014 poskytnutý bankou.

6. Podaním zo dňa 20. februára 2017 správca dane oboznámil žalobcu so skutočnosťami zistenými v priebehu daňovej kontroly dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2014, dane z motorových vozidiel za zdaňovacie obdobie roku 2014 a DPH za zdaňovacie obdobia január až december 2014, vrátane zdaňovacieho obdobia december 2014 (faktúry č. 2014001202 zo dňa 04. decembra 2014 v sume 14.319,60 €, č. 2014012019 zo dňa 19. decembra 2014 v sume 1.693,20 € od dodávateľa IP - ECONOMIC s.r.o.) a vyzval ho, aby sa k týmto zisteniam vyjadril a predložil doklady, ktoré má k dispozícii. Žalobca v podaní zo dňa 13. marca 2017 navrhol, aby si správca dane vyžiadal z príslušnej banky výpisy z účtov spoločnosti IP - ECONOMIC s.r.o. a moldowa s.r.o..

7. Správca dane dňa 25. mája 2017 spísal protokol z daňovej kontroly dane z príjmov fyzickej osoby (žalobca) za zdaňovacie obdobie roku 2014 a DPH za zdaňovacie obdobie január až jún 2014, august až

september 2014 a november až december 2014, pričom pri zdaňovacom období január 2014 zopakoval zistenia a výsledky daňovej kontroly, s ktorými už bol žalobca oboznámený v podaní zo dňa 20. februára 2017. Z časti protokolu, ktorá sa týka DPH a zdaňovacieho obdobia december 2014 vyplýva, že v tomto zdaňovacom období si žalobca uplatnil odpočítanie DPH v sume 2.668,80 €, na základe faktúr vystavených spoločnosťou IP - ECONOMIC s.r.o. ako dodávateľom za dodanie stavebných prác. Správca dane konštatoval, že na základe zisteného skutkového stavu sa zdaniteľné obchody neuskutočnili tak, ako sú deklarované a nie je preukázané skutočné dodanie služieb uvedenou spoločnosťou. Dodávateľovi prác tak nevznikla daňová povinnosť na DPH podľa ust. § 19 ods. 2 zákona o DPH a následne odberateľovi nemohlo vzniknúť právo na odpočítanie dane podľa ust. § 49 ods. 1 tohto zákona. Protokol z daňovej kontroly bol doručený žalobcovi dňa 31. mája 2017 spolu s výzvou zo dňa 25. mája 2015 na vyjadrenie sa k nemu.

8. Žalobca vo vyjadrení zo dňa 09. júna 2017 k protokolu z daňovej kontroly uviedol, že správca dane nevykonal dokazovanie na preverenie čísla účtov obchodných partnerov spoločnosti IP - ECONOMIC s.r.o. a moldowa s.r.o. a nevykonal miestne zisťovanie, či práce boli zhotovené.

9. Na ústnom pojednávaní, konanom dňa 24. augusta 2017, na ktorom boli prerokované pripomienky a dôkazy žalobcu k zisteniam uvedeným v protokole z daňovej kontroly, žalobca predložil objednávku spoločnosti DYNAMIK CONSTRUCTION, s.r.o. zo dňa 7. októbra 2013 týkajúcu sa stavby „Separovaný zber a zhodnocovanie biologicky rozložiteľných odpadov“ a Prestavba areálu Lužianky na logistické a riadiace centrum odpadov Lužianky, ako i „zápisy o odovzdaní a prevzatí diela s dodávateľom“ medzi spoločnosťou DYNAMIK CONSTRUCTION, s.r.o. ako objednávateľom a žalobcom ako zhotoviteľom, na ktorých sú stavby označené ako „Horecup Nitra“, „AMBROPEK, s.r.o., Dunajská Streda“, „Vráble - CEHIP PART“, „Visteon Nitra“, „Martin“ a predmet diela „stavebné práce“.

10. Správca dane vykonal dňa 20. septembra 2017 miestne zisťovanie u daňového subjektu Lukáš Tóth (ktorého žalobca v podaní zo dňa 31. 08. 2017 označil za osobu, ktorá sa zúčastnila, resp. vykonávala práce, ktoré boli odovzdané pre spoločnosť DYNAMIK CONSTRUCTION, s.r.o.). Pri miestnom zisťovaní Lukáš Tóth uviedol, že pre odberateľa IP - ECONOMIC s.r.o. vystavil v roku 2014 päť faktúr (jednalo sa o faktúry v sume spolu 3.210,- €), ktoré i predložil s tým, že všetky boli uhradené.

11. Na ústnom pojednávaní konanom dňa 19. októbra 2017, na ktorom sa zúčastnil i zástupca žalobcu bol ako svedok vypočutý Lukáš Tóth. Dňa 29. novembra 2017 bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní, na ktorom boli oboznámené výsledky dokazovania vo vyrubovacom konaní a zástupca žalobcu predložil vyjadrenie žalobcu zo dňa 28. novembra 2017.

12. Dňa 06. decembra 2017 vydal správca dane rozhodnutie, ktorým žalobcovi vyrubil za zdaňovacie obdobie december 2014 rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 2.268,80 €, proti ktorému podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný žalobou napadnutým rozhodnutím zo dňa 12. marca 2018.

13. V odôvodnení rozhodnutia žalovaný reagoval na námietky žalobcu v podanom odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane. Konštatoval, že správca dane viedol dokazovanie tak, aby skutočnosti nevyhnutné pre účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nebol viazaný iba návrhmi žalobcu. Správca dane nevykonal dokazovanie v spoločnosti DYNAMIK CONSTRUCTION, s.r.o., odberateľa stavebných prác, ktoré zabezpečoval žalobca, nakoľko nespochybňoval skutočnosť, že žalobca dodal stavebné práce tomuto odberateľovi, ale v priebehu daňovej kontroly nebolo relevantným spôsobom preukázané, kto v skutočnosti tieto práce vykonal. Spoločnosť IP - ECONOMIC s.r.o. nemala zamestnancov, práce zabezpečovali subdodávatelia, ktorých zástupca spoločnosti IP - ECONOMIC s.r.o. nevedel identifikovať. Právny nástupca dodávateľskej spoločnosti nepredložil správcovi dane v priebehu daňovej kontroly žiadne dôkazy, ktorými by preukázal, že práce boli vykonané tak, ako je to uvedené na faktúre, ktorou žalobca disponuje. V priebehu daňovej kontroly nebolo nepreukázané, že dodávateľská spoločnosť pre žalobcu (ako odberateľa) vykonala stavebné práce, ktoré žalobca dodal svojmu odberateľovi. Dodávateľská spoločnosť v priebehu daňovej kontroly potvrdila, že nedisponovala žiadnymi zamestnancami, ale sprostredkovala žalobcovi ľudí, ktorí podľa jeho pokynov vykonávali práce

na stavbách odberateľa. Osoby, ktoré práce pre žalobcu v skutočnosti vykonali, však neboli identifikované a správca dane preto nemal možnosť vykonanie stavebných prác preveriť.

14. V súvislosti z preverovanými účtami žalovaný uviedol, že úhrady poskytnuté spoločnosti IP - ECONOMIC s.r.o. boli väčšinou vykonané v hotovosti, ostatné úhrady boli vykonané bezhotovostne na číslo účtu spoločnosti, ktorého výpisom správca dane disponoval a tieto úhrady za faktúry preveril.

15. K svedeckej výpovedi Lukáša Tótha žalovaný uviedol, že tento pracoval v roku 2014 ako živnostník pre spoločnosť IP - ECONOMIC s.r.o., konkrétne na výstavbe haly v priemyselnom parku Drážovce. Za vykonané práce vystavil spoločnosti ako odberateľovi päť faktúr v celkovej sume 3.210,- €, ktoré mu boli uhradené v hotovosti na základe dokladov, ktoré nespĺňali náležitosti účtovných dokladov. Svedok ohľadne spoločnosti IP - ECONOMIC s.r.o. uviedol, že nikoho nepozná, nevie, s kým uzatvoril dohodu a ani kto mu vyplatil finančné prostriedky.

16. K rozsudkom Najvyššieho súdu SR ako aj k rozsudkom Súdneho dvora Európskej únie, na ktoré žalobca poukazoval, žalovaný uviedol, že žalobca nekonkretizoval, v ktorých bodoch by bolo možné závery týchto rozsudkov aplikovať na jeho obchodné transakcie, a preto nie je možné k tejto námietke zaujať relevantné stanovisko. Správca dane v priebehu daňovej kontroly vyhodnotil všetky dôkazy v súlade s platnými právnymi predpismi. Konateľka spoločnosti IP - ECONOMIC s.r.o. vykonanie stavebných prác v prospech žalobcu potvrdila, svoje tvrdenie však nepreukázala žiadnymi dôkazmi a svedok Lukáš Tóth potvrdil, že pre spoločnosť IP - ECONOMIC s.r.o. nejaké práce vykonal, čo však nie je dôkazom o tom, že spoločnosť IP - ECONOMIC s.r.o. vykonala pre žalobcu práce v zmysle faktúry, ktorú žalobca predložil ku kontrole.

17. K navrhovanému dokazovaniu vykonaním miestneho zisťovania u odberateľa žalobcu, žalovaný uviedol, že miestnym zisťovaním, preverovaním účtovných dokladov odberateľa a ich vyhodnotením by bola preukázaná skutočnosť, ktorú daňové orgány nespochybňujú, a to, že práce boli odberateľovi dodané. Zdôraznil, že konateľ spoločnosti RELCO s.r.o. je občan Francúzska, ktorý sa konateľom stal dňa 07. apríla 2010, pričom na túto spoločnosť bol dňa 31. mája 2016 vyhlásený konkurz. Skutočnosť, že spoločnosť RELCO s.r.o. a jej konateľ sú nekontaktné subjekty je správcovi dane dlhodobo známa, nakoľko spoločnosť je právnym nástupcom v dôsledku zlúčenia mnohých spoločností. K porušeniu ust. § 24 a § 63 daňového poriadku žalovaný uviedol, že žalobca nekonkretizoval, v čom boli tieto ustanovenia porušené, preto k namietanému porušeniu nevie zaujať stanovisko.

18. Krajský súd, vychádzajúc zo zisteného skutkového stavu, preskúmal žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného zo dňa 12. marca 2018 ako i konanie, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že podaná žaloba nie je dôvodná.

19. Žalobca v podanej žalobe poukazoval na to, že splnil všetky podmienky stanovené zákonom o DPH na odpočítanie DPH pri dodaní stavebných prác spoločnosťou IP - ECONOMIC s.r.o. ako dodávateľom. Taktiež namietal nesprávnu aplikáciu daňového poriadku tvrdiac, že v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania predložil všetku účtovnú dokumentáciu a dôkazy, ktoré bolo možné v zmysle zákona od neho požadovať a splnil si teda svoju dôkaznú povinnosť.

20. Krajský súd s poukazom na ust. § 49 ods. 1, 2 písm. a) zákona o DPH uviedol, že žalobca by si mohol odpočítať DPH v prípade dodávky služby (stavebných prác), ktorú mu mal dodať ním deklarovanej spoločnosti IP - ECONOMIC s.r.o. len v prípade, ak by pri tejto službe vznikla tomuto dodávateľovi daňová povinnosť z titulu skutočného dodania služby žalobcovi. V tomto smere podľa názoru krajského súdu správca dane vykonal v potrebnom rozsahu dokazovanie, a to vyžiadaním si listinných dokladov, výsluchom žalobcu a svedkov, resp. i preverovaním spoločnosti, ktorá mala byť v zdaňovacom období december 2014 dodávateľom žalobcu.

21. K mandátnej zmluve zo dňa 02. januára 2014, predloženej žalobcom v priebehu daňovej kontroly krajský súd uviedol, že nie je dôkazom o dodaní stavebných prác žalobcovi ako odberateľovi, navyiac v

nej nie sú konkretizované žiadne stavebné práce, ktoré mala spoločnosť IP - ECONOMIC s.r.o. ako mandatár vykonať pre žalobcu ako mandanta, ktorý mal tieto práce zabezpečiť.

22. Krajský súd ďalej poukázal zmätočnosť vyjadrenia žalobcu zo dňa 25. novembra 2016, v ktorom tvrdil, že stavebné práce boli vykonané spoločnosťou IP- CONOMIC s.r.o., ktorá zabezpečovala stavebné práce na stavbách označených ako: Zberný dvor Lužianky Hala, Priemyselný park Drážovce Hala, Pečivárne Dunajská Streda, Priemyselný park CEHIP Vráble, Obchodné centrum Decathlon Bratislava, pričom zároveň tvrdil, že práce boli ním vykonané v subdodávke so spoločnosťou IP - ECONOMIC s.r.o. pre odberateľa DYNAMIK CONSTRUCTION, s.r.o.. Žalobca predložil nepodpísaný a nedatovaný súpis prác od dodávateľa IP - ECONOMIC s.r.o. na stavbách označených ako: Zberný dvor - Lužianky - Hala, Priemyselný park - hala - Drážovce, Pečivárne - výrobná fornetov - Dunajská Streda, Priemyselný park - CEHIP - Vráble, Obchodné centrum Decathlon - Letisko - Bratislava, s uvedením prác, hodín, resp. m2, ktorý nie je podľa názoru krajského dôkazom o vykonaní stavebných prác dodávateľom a ich dodaní žalobcovi ako odberateľovi. Zo súpisu prác nebolo krajskému súdu zrejmé, ktoré z týchto prác boli fakturované faktúrami, na základe ktorých si žalobca uplatnil odpočítanie DPH za zdaňovacie obdobie december 2014 a ktorej stavby, resp. stavieb sa predmetné faktúry týkali a kedy boli práce vykonané, kto ich za dodávateľa dodal a kto ich za odberateľa prevzal.

23. Krajský súd nepovažoval za dôkaz o dodaní prác ani faktúry vystavené spoločnosťou IP - ECONOMIC s.r.o. (dodávateľ) pre žalobcu s predmetom fakturácie „na základe mandátnej zmluvy zo dňa 02. januára 2014“, v ktorých je uvedený počet merných jednotiek, jednotková cena a cena spolu, pretože vo faktúrach nie sú fakturované práce špecifikované v zmysle ich konkrétneho vymedzenia, resp. označenia stavby, na ktorej mali byť vykonané, pričom na identifikáciu týchto prác nie je postačujúce uvedenie merných jednotiek.

24. Krajský súd nemal pochybnosti o tom, že dodanie stavebných prác žalobcovi spoločnosťou IP - ECONOMIC s.r.o. nie je preukázané predloženými faktúrami za zdaňovacie obdobie december 2014 a súpisom prác, ktoré mali byť vykonané na žalobcom označených stavbách, ale ani výpoveďou O. Ď. a Q. T.. Žalobca sa v priebehu daňovej kontroly ani vyrubovacieho konania nevyjadril, aké práce boli predmetom vyššie označených faktúr za zdaňovacie obdobie december 2014 a na ktorej stavbe boli vykonané.

25. Krajský súd dospel k záveru, že správca dane vykonal všetky jemu dostupné procesné úkony smerujúce k zisteniu skutkového stavu v predmetnej veci, napriek tomu nebolo preukázané, že stavebné práce uvedené na faktúrach vystavených v mesiaci december 2014 vykonala a žalobcovi dodala spoločnosť IP - ECONOMIC s.r.o. S poukazom na výsledky dokazovania vykonaného správcom dane bol i krajský súd toho názoru, že žalobcom deklarovanému dodávateľovi nemohla vzniknúť daňová povinnosť na DPH z titulu deklarovaného, ale nepreukázaného dodania stavebných prác žalobcovi, a preto nemohlo ani žalobcovi vzniknúť právo na odpočítanie tejto dane. V tejto súvislosti súd poukázal na rozsudky Najvyššieho súdu SR zo dňa 28. júna 2012 sp. zn. 5Sžf/63/2011, zo dňa 23. júna 2010 sp. zn. 2Sžf/4/2009 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky zo dňa 23. februára 2011 sp. zn. III. ÚS 78/2011.

26. Ďalej krajský súd konštatoval, že daňový subjekt uplatňujúci si odpočítanie dane z pridanej hodnoty má v daňovom konaní preukázať reálne vykonanie zdaniteľného plnenia deklarovaným subjektom, resp. jeho konkrétnym subdodávateľom, pretože jeho uskutočnenie a vykonanie 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 žalobcom tvrdenej obchodnej transakcie v mesiaci december 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 žalobcom predložených faktúrach, nakoľko v priebehu daňovej kontroly a ani vyrubovacieho konania žalobca okrem vyššie uvedených dokladov (faktúr, súpisu prác bez uvedenia dátumu vyhotovenia a mena osoby, ktorá súpis vyhotovila) žiadnym spôsobom nepreukázal uskutočnenie zdaniteľného plnenia zo strany deklarovaného dodávateľa (resp. jeho subdodávateľa) 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 predložených faktúrach (napr. rozsudok č. k. 2 Afs 177/2006-61).

27. K námietkam žalobcu v podanej žalobe ohľadne dôkazného bremena na preukázanie dodania stavebných prác krajský súd uviedol, že dôkazné bremeno bolo jednoznačne na strane žalobcu, nakoľko skutočnosti vymedzené v ust. § 49 ods. 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH tvoria dôkazné bremeno daňového subjektu. Z uvedených ustanovení však nemožno vyvodit' dôkazné bremeno žalobcu na právne vzťahy týkajúce sa jeho dodávateľa, resp. dodávateľových subdodávateľov alebo odberateľa, pričom v tejto súvislosti žalobca poukazoval napr. na rozsudok Najvyššieho súdu SR zo dňa 19. augusta 2010 sp.zn. 3 Sžf 1/2010 a zo dňa 15. marca 2011 sp. zn. 3 Sžf 1/2011. Krajský súd zdôraznil, že žalobca bol priamo účastný ním deklarovaného zdaniteľného plnenia (dodávka stavebných prác) ako odberateľ a takýto subjekt nemá možnosť obhajovať sa nemožnosťou dosahu a preverenia 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 sp.zn. 5Sžf/94/2014).

28. Pokiaľ žalobca v podanej žalobe poukazoval na rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie (napr. rozsudok C-354/03 Optigen, C-355/03 Fulcrum Electronics, C-484/03 Bond House a ďalšie) a rozsudky Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3 Sžf 1/2010, 3 Sžf 1/2011), krajský súd bol toho názoru, že žalobca si nesprávne vysvetľuje závery týchto rozsudkov na jeho obchodnú transakciu s deklarovaným dodávateľom a navyiac, ani neuviedol, v ktorých bodoch by bolo možné závery týchto rozsudkov aplikovať na jeho obchodný prípad podľa predložených faktúr a v kontrolovanom zdaniteľnom období. Krajský súd uviedol, že z tejto judikatúry Súdneho dvora tiež vyplýva, že zdaniteľná osoba si nemôže odpočítať daň z pridanej hodnoty, ktorá je uvedená na faktúrach vystavených dodávateľom, ak sa ukáže, že hoci bolo dodanie uskutočnené, v skutočnosti nebolo vykonané ani dodávateľom, ani jeho subdodávateľom (napr. preto, že títo nedisponovali potrebnými zamestnancami, hmotnými prostriedkami a aktívami, čo je podľa názoru súdu i tento prípad). Nie je v rozpore s právom EÚ požadovať, aby daňový subjekt prijal všetky opatrenia (due diligence), ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho prípadnej účasti na daňovom podvode.

29. Krajský súd mal za to, že záver správcu dane a žalovaného, ktorý urobili a ustálili vo svojich rozhodnutiach, zodpovedá zásadám logického myslenia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH platnom v čase posudzovaného zdaňovacieho obdobia, pričom súd nezistil ani žiadne procesné pochybenia daňových orgánov, ku ktorým by musel prihliadať.

2.

30. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca („kasačný sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP a navrhol kasačnému súdu, aby zmenil napadnutý rozsudok tak, že zruší rozhodnutie žalovaného spolu s rozhodnutím správcu dane a vec vráti správcovi dane na nové konanie, alebo zruší napadnutý rozsudok krajského súdu a vec vráti krajskému súdu na ďalšie konanie. Zároveň žiadal priznať právo na náhradu trov konania na krajskom súde aj kasačnom súde vo výške 100%.

31. Podľa názoru žalobcu krajský súd vec nesprávne právne posúdil, nakoľko žalobca riadne preukázal nárok na odpočítanie DPH. Mal za to, že súd pri rozhodovaní nebral do úvahy vyjadrenia svedkov, konateľov jednotlivých spoločností, ako aj vyjadrenia splnomocneného zástupcu žalobcu.

32. Žalobca citoval z odôvodnenia rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf 1/2010 zo dňa 19. augusta 2010: „Dôkazné bremeno, že u iného daňového subjektu došlo k podvodnému konaniu, je na správcovi dane, resp. orgánoch činných v trestnom konaní. Daňovému subjektu zákon nedáva právne prostriedku na sledovanie výrobných a obstarávacích procesov svojich dodávateľov (pozn. obdobne platí aj pri odberateľoch) a stavu ich povinných evidencií...“. Ďalej poukázal na záväzný právny názor v rozsudku Súdneho dvora EÚ v (spojených) veciach Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd. (C-353/03) a Bond House Systems Ltd (C-484/03), že aj keď boli prechádzajúce alebo

následné obchody poznačené daňovým podvodom, a preverovaný platiteľ dane o tom nemal vedomosť, nemôže byť za takéto konanie jeho obchodných partnerov, resp, ich obchodných partnerov sankcionovaný. Vtom istom rozsudku ESD uvádza, že každá transakcia musí byť posudzovaná sama osebe a charakter jednotlivých transakcií nemôže byť zmenený predchádzajúcimi alebo následnými udalosťami. Žalobca taktiež poukázal na rozsudok ESD zo 6. decembra 2012 vo veci Bonik EOOD, C-285/11.

33. Žalobca sa dovoľával aplikácie vyššie citovanej judikatúry Najvyššieho súdu SR a Súdneho dvora EÚ. Uviedol, že žalovaný v zmysle tejto judikatúry nepreukázal, že žalobca mal alebo mal mať vedomosť o prípadných podvodných konaniach v rámci preverovaného obchodného reťazca, a už vôbec nepreukázal, že žalobca by bol priamym úmyselným účastníkom potencionálnych podvodných konaní.

34. Podľa názoru žalobcu ustanovenie § 24 daňového poriadku nepredstavuje absolútne dôkazné bremeno daňových subjektov, ale len vymedzuje rozsah ich dôkaznej povinnosti. Dôkazné bremeno znáša daňový subjekt len ku skutočnostiam, ktoré sám tvrdí (§ 45 ods. 1 písm. c) daňového poriadku). Pretože dôkazné bremeno nie je možné ponímať extenzívne a rozširovať ho aj na preukázanie iných skutočností, teda aj takých, na ktoré sa vzťahuje dôkazná povinnosť iných subjektov, žalobca mal preukázať len to, že stavebné práce boli dodané spoločnosti Dynamic a že tieto stavebné práce boli žalobcovi dodané od spoločnosti Ip economic.

35. Žalobca uviedol, že žalovaný, ako aj konajúci súd, tieto skutočnosti žiadnym spôsobom nespochybnili, preto žalobcovi nemôže byť na vrub pričítaná skutočnosť, že u jeho dodávateľa došlo ku skutočnosti, ktorá ovplyvnila jej riadny chod prípadne, že jeho dodávateľ riadne neregistroval svojich zamestnancov alebo dodávateľov. Žalobca predložil všetky aktuálne jemu dostupné dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenia, ktorými musel a reálne mohol disponovať, a tým splnil svoju dôkaznú povinnosť podľa ustanovenia § 24 daňového poriadku. Žalobca mal za to, že v prípade daňovej kontroly správca dane pričítal žalobcovi existenciu dôkaznej núdze ohľadne skutočností, ktoré netvorili jeho dôkazné bremeno, pričom krajský súd takéto konanie nesprávne považuje za správne. V tejto súvislosti poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5 Sžf/49/2010 zo dňa 30. júna 2011 i na závery Súdneho dvora EÚ vyslovené v rozsudku v spojených veciach C-439/04 a C-440/04 zo 06. júla 2006 Kittel a Recolta Recycling, v rozsudku v spojených veciach C-80/11 a C-142/11 z 21. júna 2012 Mahagében a Dávid, v rozsudku vo veci C-384/04 z 11. 5. 2006 Federation of Technological Industries, rozsudok vo veci C-271/06 z 21. 2. 2008 Netto Supermarkt, v rozsudku vo veci C-110/98 z 21. marca 2000 Gabalfrisa, v rozsudku vo veci C-255/02 z 21. 2. 2006 Halifax, v rozsudku vo veci C-385/09 z 21. októbra 2010 Nidera Handelscompagnie, v rozsudku vo veci C-438/09 z 22. decembra 2010 Dankowski.

36. Žalobca argumentoval, že správca dane nemôže od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty vo všeobecnosti požadovať preverenie, že osoba, ktorá vystavila faktúru vzťahujúcu sa na tovar a služby, s ktorou je spojený uplatňovaný nárok, spĺňa podmienky zdaniteľnej osoby, disponuje predmetným tovarom, je schopná ho dodať a splnila si svoju povinnosť podať daňové priznanie a uhradiť daň z pridanej hodnoty, a tiež, aby v tejto súvislosti disponovala takýmito dokumentmi a zároveň namietal, že krajský súd sa touto skutočnosťou žiadnym spôsobom nezaoberal.

37. Žalobca ďalej uviedol, že podľa ustálenej judikatúry Ústavného súdu Slovenskej republiky neoddeliteľnou súčasťou princípov právneho štátu zaručeného podľa čl. 1 Ústavy SR je aj princíp právnej istoty. Mal za to, že ak daňový subjekt splní všetky predpoklady vyžadované právnymi predpismi na uplatnenie práva odpočítať DPH na vstupe, následný postup správcu dane, ktorým daňovému subjektu zamietne uplatnený nárok, nie je v súlade s legitímnou predvídateľnosťou postupu orgánov verejnej moci. Za predpokladu, že platiteľ preukáže splnenie všetkých zákonných predpokladov, mohlo by uvedené konanie krajského súdu vykazovať znaky svojvôle pri výklade a aplikácii právnych noriem.

38. V kontexte rozsahu daňovej kontroly na DPH vykonanej správcom dane žalobca upozornil aj na princíp proporcionality vyjadrený v článku 13 ods. 4 Ústavy Slovenskej republiky, podľa ktorého „Pri obmedzovaní základných práv a slobôd sa musí dbať na ich podstatu a zmysel. Takéto obmedzenia sa môžu použiť len na ustanovený cieľ.“ Ďalej uviedol, že daňová kontrola totiž predstavuje mimoriadne závažný a intenzívny zásah do individuálnej právom chránenej sféry daňového subjektu zo strany orgánov finančnej správy a takýto zásah je možný výlučne pri rešpektovaní základných ústavných princípov, z nich najmä princípu zákonnosti a princípu proporcionality a tiež základných zásad daňového konania.

39. Žalobca mal za to, že postup súdu, ktorý má za cieľ systematicky spochybníť právo žalobcu na odpočítanie DPH napriek skutočnosti, že žalobca spĺňa všetky zákonné predpoklady na takýto odpočet, môže byť posúdený ako postup rozporný s uvedeným ústavným princípom proporcionality. Podľa ustálenej judikatúry Ústavného súdu Slovenskej republiky pre dodržanie ústavného princípu proporcionality totiž nestačí, že správca dane postupuje v súlade so zákonom, ak jeho postupom nie sú rešpektované medze Ústavy Slovenskej republiky a zásahy do práv a právom chránených záujmov daňových subjektov nie sú primerané cieľu, ktorý sa má dosiahnuť.

3.

40. Ku kasačnej sťažnosti žalobcu, ktorá mu bola riadne doručená, sa žalovaný písomne nevyjadril.

4.

41. Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd v zmysle § 438 ods. 2 zák. č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti (§ 440 SSP), kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 137 ods. 2 a 3 SSP).

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

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

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

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

46. Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu kasačný súd zistil skutkový stav, z ktorého vyplýva, že správca dane začal dňa 29. júna 2016 daňovú kontrolu dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2014, dane z motorových vozidiel za zdaňovacie obdobie roku 2014 a DPH za zdaňovacie obdobia január až december 2014. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil dňa 25. mája 2017 Protokol č. 101071661/2017, ktorý bol žalobcovi doručený dňa 31. mája 2017. Na ústnom pojednávaní, konanom dňa 24. augusta 2017 boli prerokované pripomienky a dôkazy žalobcu k zisteniam uvedeným v protokole z daňovej kontroly. Dňa 29. novembra 2017 bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní, na ktorom boli oboznámené výsledky dokazovania vo vyrubovacom konaní.

47. Správca dane zistil, že žalobca si v zdaňovacom období december 2014 uplatnil právo odpočítanie

DPH vo výške 2.668,80 € z faktúry č.2014001202zo dňa 4. decembra 2014 a faktúry č. 2014012019 zo dňa 19. decembra 2014, vystavených dodávateľom IP- ECONOMIC s.r.o.

48. Správca dane rozhodnutím č. 102520565/2017 zo dňa 6. decembra 2017 vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 2.668,80 €. Na základe odvolania žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 100532789/2018 zo dňa 12. marca 2018 rozhodnutie správcu dane potvrdil.

49. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti žalobcu je rozsudok Krajského súdu v Nitre č.k. 11S/94/2018-159 zo dňa 26. júna 2019, ktorým súd zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného a preto primárne v medziach kasačnej sťažnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky žalobcu sú spôsobilé spochybnit' vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

5.

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

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

52. 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.

53. 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.

54. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH 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.

55. 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.

56. 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 správcou dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

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

58. 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.

59. Podľa § 44 ods. 1 daňového poriadku daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosť rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov.

Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

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

61. Podľa § 68 ods. 1 daňového poriadku, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak, vyrubovacie konanie začína nasledujúci deň po dni doručenia protokolu s výzvou podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1 a končí dňom doručenia rozhodnutia daňovému subjektu; vyrubovacie konanie nezačne, ak sa výzva podľa § 46 ods. 8 nezasiela.

62. Podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku, správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani.

6.

63. Podľa § 440 písm. g) SSP kasačnú sťažnosť možno odôvodniť len tým, že krajský súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci.

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

65. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti žalobcu vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Nitre, potom ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a s prihliadnutím na ustanovenie § 461 SSP dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku krajského súdu.

66 . Kasačný súd zdôrazňuje, že účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi 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.

67 . Neoddeliteľnou súčasťou fungovania mechanizmu dane z pridanej hodnoty je právo daňového subjektu na odpočítanie DPH. Uvedené právo predstavuje jednu zo zásad fungovania systému DPH, ktorá vyplýva zo Smernice 2006/112/ES zo dňa 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, ktorá bola transponovaná aj do nášho zákona o DPH. Túto zásadu, resp. právo nemožno chápať ako absolútne právo platiteľa na odpočet DPH.

68. Preukazovanie práva na odpočet DPH vyplýva jednak z hmotnoprávných podmienok stanovených zákonom o DPH, ale taktiež je prepojené aj na procesnoprávne podmienky zakotvené v daňovom poriadku. Zákon o DPH vychádza z predpokladu, že zdaniteľný obchod reálne prebehol. Povinnosť preukázania reálneho uskutočnenia dodávky tovaru alebo služieb teda vyplýva z daňového poriadku ako procesného predpisu upravujúceho daňové konanie. Určiť presnú hranicu, po ktorú je dôkazná povinnosť na daňovom subjekte a hranicu, od ktorej ho už dôkazné bremeno nezaťažuje, býva častokrát obtiažne a pomerne nejednoznačné. V zásade však platí, že daňový subjekt ako podnikateľ koná vo vlastnom mene a na vlastnú zodpovednosť. Ak má teda preukázať zodpovedný prístup, mal by sa snažiť

vo vlastnom záujme, v reálnom čase uskutočňovania obchodu získavať dôkazy o tom, že bol uskutočnený, aby v budúcnosti nemohli vzniknúť pochybnosti o jeho realizácii.

69. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23. júna 2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23. februára 2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi. Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane dôkazného subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom ustanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty, je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje 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.“

70. Podľa rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17. februára 2015, aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zistenia získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšli najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním, v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, nakoľko daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávanom dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť záver vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

71. Kasačný súd v tejto súvislosti uvádza, že judikatúra najvyššieho súdu zaoberajúca sa dôkazným bremenom v daňovom konaní, osobitne pokiaľ ide o preukazovanie uskutočnenia zdaniteľného plnenia, je rozsiahla a prešla istým vývojom, ale v posledných rokoch sa jasne ustálila v tom, že nepostačuje predložiť faktúru, zmluvu a preberací protokol s položkami v prílohe, ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o reálnosti takéhoto zdaniteľného obchodu a vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov. Kasačný súd v tejto súvislosti poukazuje na rozhodnutia vo veciach sp.zn. 3Sžfk/40/2017, 4Sžfk/38/2017, 1Sžfk/1/2017, 6Sžfk/43/2017, 1Sžf/82/2016, ako aj uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 705/2017.

72. Podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť (keďže to zákon neustanovuje) ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani za dobromyseľnosti platiteľa. Naopak, zákonodarca požaduje (pre ľahkú zneužívateľnosť), aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné plnenia boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre.

73. Z obsahu administratívneho spisu žalovaného vyplýva, že správca dane v priebehu daňovej kontroly DPH za zdaňovacie obdobie december 2014 preveroval opodstatnenosť uplatnenia práva žalobcu na odpočítanie dane v sume 2.668,80 € na základe dodávateľských faktúr č. 2014001202 zo dňa 4. decembra 2014 a č. 2014012019 zo dňa 19. decembra 2014 za dodanie služby (podľa mandátnej zmluvy zo dňa 2. januára 2014) od dodávateľa IP - ECONOMIC s.r.o. Správca dane za účelom zistenia skutkového stavu veci a objasnenia okolností o reálnom uskutočnení zdaniteľného obchodu vykonal v

rámci daňovej kontroly i vo vyrubovacom konaní dokazovanie, na základe ktorého preveril skutočnosť, či bola spoločnosť IP - ECONOMIC s.r.o. skutočným dodávateľom deklarovaných zdaniteľných plnení.

74. Krajský súd prisvedčil tvrdeniu správcu dane a žalovaného, že žalobca nepreukázal ním deklarovanú obchodnú transakciu (dodanie stavebných prác od spoločnosti IP- ECONOMIC s.r.o. ako dodávateľa). S poukazom na výsledky dokazovania vykonaného správcom dane bol krajský súd toho názoru, že žalobcom deklarovanému dodávateľovi nemohla vzniknúť daňová povinnosť na dani z pridanej hodnoty z titulu deklarovaného, ale nepreukázaného dodania stavebných prác žalobcovi, a preto nemohlo ani žalobcovi vzniknúť právo na odpočítanie tejto dane.

75. Kasačný súd sa v plnom rozsahu stotožňuje s právnymi závermi krajského súdu v napadnutom rozsudku. Opodstatnenosť pochybností správcu dane o uskutočnení plnení deklarovaných v posudzovaných faktúrach jednoznačne vyplynula z výsledkov dokazovania, v zmysle ktorých sa ako u dodávateľskej spoločnosti tak i u subdodávateľa nepotvrdilo uskutočnenie zdaniteľných plnení uvedených vo faktúrach č. 2014001202 zo dňa 4. decembra 2014 a č. 2014012019 zo dňa 19. decembra 2014 od dodávateľa IP- ECONOMIC s.r.o, nakoľko nebolo preukázané, kto deklarované práce vykonal. Dodávateľ, ktorý nemal žiadnych zamestnancov mal zabezpečiť dodanie prác subdodávateľmi. Pochybnosti správcu dane boli potvrdené výsluchom bývalej konateľky dodávateľa IP- ECONOMIC s.r.o. O. Ď.B., ktorá potvrdila vystavenie predložených faktúr pre žalobcu ako odberateľa na základe mandátnej zmluvy zo dňa 2. januára 2014, ich zaúčtovanie, doklady však nevedela predložiť, nakoľko účtovníctvo bolo podľa protokolu zo dňa 19. februára 2015 odovzdané likvidátorovi spoločnosti Bankrot, s. r. o. Bývalá konateľka uviedla, že žalobcovi ako odberateľovi boli v zmysle mandátnej zmluvy dodané stavebné práce na rodinných domoch (stierky, obklady, vynášanie odpadu a pod.) v okolí Nítry, ona zabezpečila ľudí a práce im zadelil žalobca podľa potreby. Práce realizovali subdodávatelia, žiadneho však neoznačila. Žalobca neposkytol žiadne údaje o osobách, ktoré mali predmetné práce vykonať, resp. ich vykonali, napriek tomu, že bol oboznámený s výpoveďou bývalej konateľky spoločnosti IP - ECONOMIC s.r.o. Žalobca napokon ako osobu, ktorá práce vykonala označil Q. T., z jeho svedeckej vyplynulo, že vykonal pre spoločnosť IP - ECONOMIC s.r.o. ako živnostník murárske práce v Drážovciach na stavbe haly v bližšie neuvedenom období. Výpoveďou Q. T. nebolo jednoznačne preukázané dodanie stavebných prác podľa faktúr č. 2014001202 zo dňa 4. decembra 2014 a č. 2014012019 zo dňa 19. decembra 2014, na základe ktorých si žalobca uplatnil odpočítanie DPH.

76. Kasačný súd sa rovnako stotožnil so záverom krajského súdu, že dôkazom o dodaní stavebných prác žalobcovi ako odberateľovi nie je ani mandátna zmluva zo dňa 2. januára 2014, v zmysle ktorej sa mandatár (IP - ECONOMIC s.r.o.) zaviazal vykonávať stavebné práce pre mandanta (žalobca), ktoré zabezpečí mandant, pričom v nej nie sú stavebné práce nijako konkretizované. Za dôkaz o vykonaní stavebných prác dodávateľom IP - ECONOMIC s.r.o. a ich dodaní žalobcovi ako odberateľovi nemožno považovať ani faktúry č. 2014001202 zo dňa 4. decembra 2014 a č. 2014012019 zo dňa 19. decembra 2014 s predmetom fakturácie „na základe mandátnej zmluvy zo dňa 02. 01. 2014“, v ktorých nie sú fakturované práce vôbec špecifikované, pričom na identifikáciu týchto prác nie je postačujúce uvedenie merných jednotiek. Dôkazom o dodaní stavebných prác žalobcovi zo strany spoločnosti IP- ECONOMIC s.r.o. v zmysle faktúr č. 2014001202 zo dňa 4. decembra 2014 a č. 2014012019 zo dňa 19. decembra 2014 nie sú ani faktúry (s predmetom fakturácie murárske práce za mesiac marec, máj, júl - august, september - október, november - december 2014) vystavených subdodávateľom Lukášom Tóthom pre spoločnosť IP - ECONOMIC s.r.o. ako odberateľa v celkovej sume 3.210,- €, ani súpis prác od dodávateľa IP - ECONOMIC s.r.o. na stavbách označených ako: Zberný dvor - Lužianky - Hala, Priemyselný park - hala - Drážovce, Pečivárne - výrobná fornetov - Dunajská Streda, Priemyselný park - CEHIP - Vráble, Obchodné centrum Decathlon - Letisko - Bratislava, z ktorého nie je zrejmé, ktoré z týchto prác boli fakturované faktúrami č. 2014001202 zo dňa 04. decembra 2014 a č. 2014012019 zo dňa 19. decembra 2014 na základe ktorých si žalobca uplatnil odpočítanie DPH za zdaňovacie obdobie december 2014 a ktorej stavby, resp. stavieb sa predmetné faktúry týkali, kedy boli práce vykonané, kto ich za dodávateľa dodal a kto ich za odberateľa prevzal.

77. Uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomická činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu. Vzhľadom na to má daňový subjekt ako platiteľ dane, možnosť obstarat' si dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosti rozhodujúce pre určenie dane. Daňový subjekt uplatňujúci si odpočítanie dane z pridanej hodnoty má v daňovom konaní preukázať reálne vykonanie zdaniteľného plnenia deklarovateľom, resp. subdodávateľom, pretože jeho uskutočnenie a vykonanie zákon automaticky nepredpokladá. Účelom daňového konania je overiť, či sa zdaniteľné plnenie uskutočnilo tak, ako to tvrdí daňový subjekt.

78. Najvyšší súd mal za preukázané, že žalovaný, ako aj správca dane pri výkone daňovej kontroly, ako aj vo vyrubovacom konaní vyhodnotili všetky dôkazy a zistené skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane v ich vzájomnej súvislosti a prihliadli na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Správca dane viedol dokazovanie s cieľom preveriť realnosť obchodov deklarovateľmi faktúrami, pričom v priebehu daňovej kontroly preveroval uskutočnenie zdaniteľných plnení nielen z formálnej stránky, ale preveroval tiež, či boli zdaniteľné obchody reálne uskutočnené.

79. Správca dane nepriznal žalobcovi odpočítanie dane za vykonanie stavebných prác dodávateľom IP - ECONOMIC s.r.o. na základe vykonaného dokazovania pre porušenie ustanovenia § 49 ods. 1 a 2 písm. a) v nadväznosti na ustanovenie § 51 ods. 1 písm. a) a § 19 ods. 2 zákona o DPH. V posudzovanej veci vykonanie prác nebolo spochybnené, ale nebolo preukázané, že práce dodal deklarovateľ.

80. Kasačný súd zdôrazňuje, že prípad žalobcu nebol posudzovaný z hľadiska daňového podvodu, a preto neobstoja ani námietky a argumenty žalobcu v tomto smere.

81. Najvyšší súd Slovenskej republiky dospel k záveru, že skutočnosti, ktorými žalobca v kasačnej sťažnosti spochybňoval predmetné rozhodnutie krajského súdu boli totožné s námietkami, ktoré namietať už v správnom konaní i v žalobe a s ktorými sa krajský súd náležite vysporiadal. Pokiaľ žalobca namietať nedostatočné vysporiadanie sa so všetkými námietkami žalobcu, kasačný súd poukazuje na konštantnú judikatúru Ústavného súdu Slovenskej republiky (napr. nález IV. ÚS 236/06), v zmysle ktorej všeobecný súd (ani kasačný) nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania. Preto odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu, ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, postačuje na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces.

82. Kasačný súd sa preto stotožnil so záverom krajského súdu a daňových orgánov v tejto veci, že neunesením dôkazného bremena zo strany žalobcu, sa pochybnosti o realnosti dodania služieb spoločnosťou IP - ECONOMIC s.r.o. žalobcovi, stali relevantným dôvodom pre neuznanie nároku žalobcu na vrátenie fakturovanej DPH. A to z dôvodu nesplnenia zákonných podmienok na odpočet podľa § 19, § 49 a § 51 zákona o DPH, ktoré viažu priznanie nároku na odpočítanie DPH na vznik daňovej povinnosti u dodávateľskej spoločnosti IP- CONOMIC s.r.o., čo však v danej veci v zdaňovacom období december 2014 ani po vykonanom dokazovaní finančnými orgánmi, nebolo jednoznačne preukázané.

83. Najvyšší súd Slovenskej republiky s poukazom na závery uvedené vyššie považoval námietky žalobcu vznesené v kasačnej sťažnosti za nedôvodné, a preto kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú podľa § 461 SSP zamietol.

7.

84. O trovách kasačného konania rozhodol podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s ustanoveniami § 167 ods. 1 a § 175 ods. 1 SSP a contrario tak, že sťažovateľovi nepriznal náhradu trov kasačného konania z dôvodu neúspechu v kasačnom konaní a žalovanému nárok na náhradu trov konania v tejto veci nevyplýva zo spisu (§ 168 SSP).

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

Poučenie:

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