

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 4Sžfk/17/2017  
Identifikačné číslo spisu: 5015201010  
Dátum vydania rozhodnutia: 01.03.2018  
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Zemková  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:5015201010.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Zemkovej PhD. a zo sudcov JUDr. Nory Halmovej a JUDr. Petry Príbelskej, PhD., v právnej veci žalobcu: Jozef Rabčan, s miestom podnikania Lokca 400, IČO: 34 421 718, právne zastúpený advokátom: Mgr. Roman Kobella, so sídlom Aleja Slobody 1899, Dolný Kubín, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného č. 20717976/2015 zo dňa 24. augusta 2015, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 21S/150/2015-73 zo dňa 22. júna 2016, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 21S/150/2015-73 zo dňa 22. júna 2016 z a m i e t a.

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

### Odôvodnenie

1.

1.1 Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Žiline podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) zamietol žalobu žalobcu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 20717976/2015 zo dňa 24.08.2015, ktorým podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 20135206/2015 zo dňa 23.04.2015. Týmto prvostupňovým rozhodnutím bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie 2. štvrtrok 2011 vo výške 1.600,- €.

1.2 Krajský súd v Žiline v odôvodnení napadnutého rozsudku konštatoval, že žalobca nepreukázal nárok na odpočítanie DPH podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom v rozhodujúcom období (ďalej len „zákon o DPH“), pretože nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti pri službe uvedenej na faktúre u deklarovaného dodávateľa, v nadväznosti na to bolo porušené ustanovenie § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH, podľa ktorého si platiteľ mohol odpočítať daň

zo služby voči nemu uplatnenej dodávateľom uvedeným na faktúre. Samotná existencia faktúry nezakladá nárok na odpočítanie dane, pretože nebolo preukázané, že služba uvedená na faktúre bola skutočne dodaná dodávateľom DZ Stav, s. r. o. Okrem toho predmetná faktúra neobsahovala náležitosti podľa § 71 ods. 2 písm. f) zákona o DPH a bolo porušené aj ustanovenie § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. Krajský súd dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie žalovaného je v súlade so zákonom, keď žalobca neunesol dôkazné bremeno tvrdení, ktorými by preukázal splnenie zákonných podmienok pre odpočet DPH, na základe čoho žalobu zamietol.

1.3 Úlohou správcu dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnených nárokov na odpočítanie DPH je vychádzať nielen z daňových dokladov predložených platiteľom, ale aj po zistení, či predloženým dokladom neabsentuje materiálny podklad. Nie je však jeho povinnosťou zisťovať, od ktorého iného dodávateľa žalobca tovar alebo služby v skutočnosti prevzal alebo akým spôsobom ich tento získal, pokiaľ skutkové zistenia spochybňujú tvrdenie daňového subjektu o tom, že predmetná služba alebo tovar boli dodané obchodnou spoločnosťou, ktorá je deklarovaná ako dodávateľ žalobcu. Uskutočnenie zdaniteľného plnenia je zákonnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu DPH. V prípade, ak zdaniteľné plnenie podľa faktúry nie je uskutočnené dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry, ako aj preukazovanie zaplataenia týchto súm pokladničnými dokladmi nie sú predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH. Podmienky uvedené v § 49 ods. 1, 2 písm. a), § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nespĺnenie nie je možné odpustiť, keďže to zákon neustanovuje, ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani pri dobromyseľnosti platiteľa - žalobcu. Naopak, zákonodarca požaduje (pre ľahkú zneužívateľnosť), aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil. Vo všeobecnosti možno uzavrieť, že pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou.

1.4 Žalobca namietal, že správne orgány za účelom zistenia podmienok pre odpočet DPH riadne neoverili predmetné obchodné transakcie. V súvislosti s touto námietkou krajský súd preskúmal vykonané dokazovanie správcu dane a uviedol, že žalobca sa na žiadne ústne pojednávanie nedostavil, neprejavil záujem nejasné fakturácie vysvetliť, pri konfrontácii s dodávateľom k zisteniam uvedeným v protokole z kontroly sa nevyjadril. Právom a povinnosťou žalobcu ako daňového subjektu bolo, aby sám predložil dôkazy potvrdzujúce, že stavebné práce boli skutočne aj dodané. Žalobca v rámci daňovej kontroly však nepredložil žiadne ďalšie dôkazy okrem faktúr. Krajský súd konštatoval, že v administratívnom spise sa nenachádza žiaden doklad, ktorý by predložil žalobca na osvedčenie svojich tvrdení. Predmetnú námietku žalobcu teda považoval krajský súd za bezdôvodnú.

1.5 V prejednávanej veci deklarované služby - stavebné práce žalobcovi dodané neboli. Z tohto dôvodu mu nevzniklo ani právo na odpočet dane z predmetných faktúr (daň na vstupe). V danom prípade vystavil žalobca aj odberateľské faktúry, na ktorých vyčíslil daň z pridanej hodnoty (§ 69 ods. 5 zákona o DPH). Z uvedeného je zrejmé a logické, že daň na výstupe nemôže byť 0 (na odberateľských faktúrach je daň vyčíslená). Teraz je na mieste otázka, akým spôsobom má daňový subjekt postupovať, keď daň na vstupe je 0 a daň na výstupe je vyčíslená a vypočítaná. V tejto súvislosti krajský súd zdôraznil, že daň na výstupe nemôže byť 0 z dôvodu, že daňový subjekt ju na faktúre svojmu odberateľovi uviedol. Z uvedeného je zrejmé, že nastala situácia, keď daňový subjekt si nemôže odpočítať svoju vlastnú daňovú povinnosť (daň, ktorú prijal od svojich odberateľov od dane, ktorú zaplatil svojim dodávateľom). Krajský súd ešte dodal, že daňový úrad daňovému subjektu nevráti nadmerný odpočet, ale vzniká tu povinnosť daňového subjektu daň (ktorú uviedol na odberateľských faktúrach) odviesť do štátneho rozpočtu.

2.

2.1 Proti rozsudku Krajského súdu v Žiline podal žalobca v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť, ktorou sa domáhal, aby kasačný súd rozhodnutie Krajského súdu v Žiline zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného zruší, a to z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok

(ďalej len „SSP“).

2.2 Žalobca mal za to, že si riadne splnil dôkazné bremeno v zmysle ustanovenia § 24 ods. 1 daňového poriadku vo vzťahu k preukázaniu reálneho uskutočnenia prác a služieb uvedených vo faktúre vystavenej dodávateľom DZ Stav, s.r.o. Dostatočným dôkazným prostriedkom preukazujúcim existenciu obchodného kontraktu medzi žalobcom ako objednávateľom a obchodnou spoločnosťou DZ Stav, s.r.o. ako dodávateľom je podľa žalobcu svedecká výpoveď jediného spoločníka a konateľa spoločnosti R. A.. Predmetná svedecká výpoveď je dôkazom bezrozpornosti medzi skutkovými tvrdeniami svedka o existencii zmluvného vzťahu a realizácii dohodnutého plnenia. Podľa žalobcu je táto svedecká výpoveď hodnoverným dôkazom preukazujúcim poskytnutie plnení zo strany dodávateľa DZ Stav, s.r.o., čím žalobca ako daňový subjekt uniesol dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu nároku na odpočítanie dane.

2.3 Správca dane podľa názoru žalobcu neprodukoval žiaden dôkaz, ktorý by vyvrátil pravdivosť súladných skutkových tvrdení žalobcu. Prípadné neplnenie zákonných povinností dodávateľa DZ Stav, s.r.o., vyplývajúce mu z pracovnoprávných vzťahov s brigádnikmi, resp. neplnenie zákonných daňových a účtovných povinností nemôže byť pripísané žalobcovi ako daňovému subjektu na ťarchu. Daňový subjekt nemôže niesť zodpovednosť za prípadné nezákonné konanie dodávateľa vo vzťahu k jeho zamestnancom, obchodným partnerom a štátnym orgánom.

2.4 Žalobca nesúhlasil s názorom krajského súdu, že dodávateľská faktúra neobsahuje zákonnú náležitosť podľa § 71 ods. 2 písm. f) zákona o DPH. Podľa žalobcu predmetná faktúra obsahuje vymedzenie rozsahu a druhu dodanej služby, keď druh služby je označený ako stavebné práce a rozsah služby je vymedzený časom poskytovania služby, ako aj dohodnutou cenou služby. Zároveň žalobca podotkol, že žiadne zákonné ustanovenie nevyžaduje, aby súčasťou faktúry boli aj ďalšie dokumenty, najmä keď ani záväzkový vzťah založený zmluvou o dielo nie je viazaný na písomnú formu uzatvorenia zmluvy.

2.5 Záverom žalobca namietal, že právny záver krajského súdu je založený na zmätočne vyhodnotenom skutkovom základe. Krajský súd podľa žalobcu na jednej strane uvádza, že plnenie žalobcovi nebolo dodané a na druhej strane uviedol, že je nepreukázané, že plnenie vyúčtované faktúrou dodal práve dodávateľ DZ Stav, s.r.o.. V tejto súvislosti žalobca zdôraznil, že ani v daňovom konaní a ani v konaní pred krajským súdom nebolo žiadnym dôkazným prostriedkom preukázané, že plnenie nebolo v skutočnosti dodané, resp. že predmetné plnenie nedodal dodávateľ DZ Stav, s.r.o.

3.

3.1 Žalovaný v písomnom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti žalobcu navrhol, aby Najvyšší súd SR napadnutý rozsudok Krajského súdu v Žiline potvrdil. Žalovaný mal za to, že Krajský súd v Žiline v predmetnej veci rozhodol v súlade s platnými právnymi predpismi, aplikoval a vykladal ustanovenia príslušných právnych predpisov správne a dospel k správne rozhodnutiu vo veci.

3.2 K námietke žalobcu ohľadom svedeckej výpovede R. žalovaný uviedol, že je neopodstatnená, nakoľko tento svedok nevedel uviesť žiadne konkrétne skutočnosti týkajúce sa predmetných fakturácií, nevedel ani uviesť, kde sa mali stavby, na ktorých práce zrealizovali, nachádzať. Okrem toho poukázal aj na fakt, že svedeckej výpovede R. A. dňa 16.02.2015 sa žalobca nezúčastnil, čím sa sám ukrátil o svoje právo konfrontácie s týmto svedkom. Na základe uvedeného teda podľa žalovaného nedošlo k prenosu dôkazného bremena na správcu dane, práve naopak, žalobca svoje dôkazné bremeno neuniesol a dostal sa do dôkaznej núdze. Nepreukázal vznik daňovej povinnosti u dodávateľa uvedeného na faktúre a tým aj základnú podmienku pre odpočítanie DPH podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH.

3.3 K námietke žalobcu ohľadom dostatočného vymedzenia služby žalovaný uviedol, že uvedenie, ktoré bolo na faktúre, t. j. že ide o „stavebné práce“ je len všeobecné, vzhľadom na široký rozsah konkrétnych služieb, ktoré spadajú pod odvetvie stavebnej činnosti a tým aj stavebných prác. Uvedenie časového obdobia, ako žalobca uviedol, v žiadnom prípade nie je vymedzením druhu a rozsahu služby. Žalobcom

uvedený text na faktúre nespĺňa požiadavky ustanovenia § 71 ods. 2 písm. f) zákona o DPH a následne nespĺňa ani podmienku pre odpočítanie dane vyplývajúcu z § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH.

3.4 Z odôvodnenia napadnutého rozsudku podľa žalovaného jednoznačne vyplýva záver, že žalobcom deklarované služby neboli dodané. Žalobca teda vytrhol z kontextu pojem použitý v odôvodnení napadnutého rozsudku, čo nie je dôvodom k poukazovaniu na zmätočnosť právneho záveru krajského súdu.

4.

4.1 Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 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](http://www.nsud.sk)

4.2 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.

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

4.4 Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu Najvyšší súd SR zistil, že dňa 14.04.2014 bola u žalobcu ako u daňového subjektu začatá daňová kontrola dane z pridanej hodnoty za kalendárne obdobie 1. štvrtrok - 4. štvrtrok 2011 a dane z príjmov fyzickej osoby za rok 2011.

4.5 Kontrolovaný daňový subjekt si za zdaňovacie obdobie 2. štvrtrok 2011 uplatnil odpočítanie z faktúry od dodávateľa DZ Stav, s.r.o., predmetom ktorej sú stavebné práce na stavbe „L. Mikuláš“, faktúra č. 3/2011 zo dňa 31.03.2011 vo výške 9.600,- €, evidovaná ako neuhradená.

4.6 Dňa 16.02.2015 vykonal správca dane ústne pojednávanie, ktorého sa zúčastnil svedok R. A., konateľ spoločnosti DZ Stav, s.r.o., (ďalej len „svedok“). Žalobca sa na výsluch nedostavil. Predmetom výsluchu bol výkon daňovej kontroly dane z príjmu fyzickej osoby za rok 2011 u žalobcu. Svedok uviedol, že žalobcu pozná, no telefonický kontakt na neho nemá. Spoločnosť DZ Stav, s.r.o. vykonávala pre R. C. stavebné pomocné práce, murárske, čistiace práce, avšak svedok nevedel uviesť, na akej stavbe, nakoľko v tom období pracoval aj pre pána Y. So žalobcom mal uzatvorenú len ústnu zmluvu. Faktúry č. 3/9/2011 a č. 3/11/2011 vystavil svedok, práce prevzal žalobca. Tieto faktúry boli aj uhradené. Vystavená bola aj tretia faktúra č. 3/2011. K použitým pečiatkam na faktúrach svedok uviedol, že má doma ešte jednu, ale tá je pokazená a nepoužíva ju. Pečiatka a podpis na faktúre č. 3/2011 patrí svedkovi. Svedok tvrdil, že žalobca mu uhradil aj faktúru č. 3/2011. Uviedol, že všetky tri predmetné faktúry má evidované v účtovníctve. Reálne uskutočnenie predmetných obchodov nevedel svedok preukázať žiadnym iným spôsobom.

4.7 Správca dane umožnil žalobcovi zúčastniť sa na výsluchoch svedka R. A., avšak na ústne pojednávanie sa nedostavil, aj napriek tomu, že bol o ňom riadne upovedomený.

4.8 Na ústnom pojednávaní dňa 09.03.2015, ktorého sa zúčastnil aj žalobca, oboznámil správca dane žalobcu so skutočnosťami zistenými správcom dane počas výkonu daňovej kontroly. Žalobca sa k

zisteným skutočnostiam odmietol vyjadriť.

4.9 Správca dane preveroval reálne uskutočnenie predmetného obchodu aj prostredníctvom Sociálnej poisťovne. Z odpovede Sociálnej poisťovne na výzvu správcu dane vyplynulo, že spoločnosť DZ Stav, s.r.o. sa nachádza v registri zamestnávateľov vedenom Sociálnou poisťovňou ako DUBAY s.r.o. od 07.05.2007 do 29.02.2008 a od 01.07.2008 do 31.07.2009. Poistné za zamestnancov odvádza v období rokov 2007 a 2008. Z uvedeného správcu dane vyvodil, že predmetní spoločnosť nezamestnávala žiadnych zamestnancov, ktorí by vykonávala stavebné práce deklarované faktúrou č. 3/2011.

4.10 Analýzou v daňovom systéme daňovej správy správca dane zistil, že daňový subjekt DZ Stav, s.r.o. podal za zdaňovacie obdobie január až september 2011 a november 2011 nulové daňové priznanie na DPH, t. j. z predmetnej faktúry nebola za príslušné zdaňovacie obdobie v roku 2011 odvedená daň z pridanej hodnoty.

4.11 Správca dane o vykonanej daňovej kontrole spísal Protokol č. 9512401/5/443435/2015 zo dňa 10.03.2015 (ďalej len „Protokol“) a následne rozhodnutím č. 20135206/2015 zo dňa 23.04.2015 určil žalobcovi rozdiel dane 1.600,- € na DPH za zdaňovacie obdobie 2. štvrťrok 2011. Žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane rozhodnutím č. 20717976/2015 zo dňa 24.08.2015. V dôvodoch rozhodnutia sa stotožnil so závermi správcu dane a navyše uviedol, že na predmetnej faktúre nie je uvedená konkretizácia prác a miesta, kde mali byť vykonané. Faktúra podľa žalovaného nespĺňa náležitosti podľa § 71 ods. 2 zákona o DPH a taktiež nespĺňa podmienku podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH.

5.

5.1 Podľa § 49 ods. 2 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

- a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané,
- b) ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až 12,
- c) ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a,
- d) zaplatená colnému orgánu v tuzemsku pri dovoze tovaru.

5.2 Podľa § 51 ods. 1 zákona o DPH, právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak:

- a) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71,
- b) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. b) je daň uvedená v záznamoch podľa § 70,
- c) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. c) má faktúru od dodávateľa z iného členského štátu a v prípade premiestnenia tovaru platiteľa z iného členského štátu do tuzemska doklad o premiestnení tovaru,
- d) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. d) má dovozný doklad potvrdený colným orgánom, v ktorom je platiteľ uvedený ako príjemca alebo dovozca

5.3 Podľa § 70 ods. 1 zákona o DPH, platiteľ je povinný viesť podrobné záznamy podľa jednotlivých zdaňovacích období o dodaných tovaroch a službách a o prijatých tovaroch a službách; osobitne vedie záznamy o dodaní tovarov a služieb do iného členského štátu, o nadobudnutí tovaru z iného členského štátu, o prijatí služieb z iného členského štátu a o dovoze tovaru. V záznamoch sa uvádzajú údaje rozhodujúce pre správne určenie dane. Na účely odpočítania dane vedie platiteľ záznamy v členení na tovary a služby s možnosťou odpočítania dane, bez možnosti odpočítania dane a s možnosťou pomerného odpočítania dane; v záznamoch platiteľ uvedie zdaňovacie obdobie, v ktorom vykonal odpočítanie dane alebo pomerné odpočítanie dane. Platiteľ vedie záznamy aj o platbách prijatých pred dodaním tovarov a služieb a o platbách poskytnutých pred dodaním tovarov a služieb. Člen skupiny je povinný viesť osobitne záznamy o dodaní tovarov a služieb ostatným členom skupiny.

5.4 Podľa § 74 ods. 1 zákona o DPH, faktúra vyhotovená osobou podľa § 72 musí obsahovať

- a) meno a priezvisko zdaniteľnej osoby alebo názov zdaniteľnej osoby, adresu jej sídla, miesta podnikania, prevádzkarne, bydliska alebo adresu miesta, kde sa obvykle zdržiava, a jej identifikačné číslo pre daň, pod ktorým tovar alebo službu dodala,
- b) meno a priezvisko príjemcu tovaru alebo služby alebo názov príjemcu tovaru alebo služby, adresu jeho sídla, miesta podnikania, prevádzkarne, bydliska alebo adresu miesta, kde sa obvykle zdržiava, a jeho identifikačné číslo pre daň, pod ktorým mu bol dodaný tovar alebo pod ktorým mu bola dodaná služba,
- c) poradové číslo faktúry,
- d) dátum, keď bol tovar alebo služba dodaná, alebo dátum, keď bola platba prijatá, ak tento dátum možno určiť a ak sa odlišuje od dátumu vyhotovenia faktúry,
- e) dátum vyhotovenia faktúry,
- f) množstvo a druh dodaného tovaru alebo rozsah a druh dodanej služby,
- g) základ dane pre každú sadzbu dane, jednotkovú cenu bez dane a zľavy a rabaty, ak nie sú obsiahnuté v jednotkovej cene,
- h) uplatnenú sadzbu dane alebo oslobodenie od dane; pri oslobodení od dane sa uvedie odkaz na ustanovenie tohto zákona alebo smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v platnom znení alebo slovná informácia „dodanie je oslobodené od dane“,
- i) výšku dane spolu v eurách, ktorá sa má zaplatiť, okrem výšky dane uplatnenej podľa osobitnej úpravy v § 66,
- j) slovnú informáciu „vyhotovenie faktúry odberateľom“, ak odberateľ, ktorý je príjemcom tovaru alebo služby, vyhotovuje faktúru podľa § 72 ods. 4
- k) slovnú informáciu „prenesenie daňovej povinnosti“, ak osobou povinnou platiť daň je príjemca tovaru alebo služby,
- l) údaje o dodanom novom dopravnom prostriedku podľa § 11 ods. 12,
- m) slovnú informáciu „úprava zdaňovania prirážky - cestovné kancelárie“, ak sa uplatní osobitná úprava podľa § 65,
- n) slovnú informáciu „úprava zdaňovania prirážky - použitý tovar“, „úprava zdaňovania prirážky - umelecké diela“ alebo „úprava zdaňovania prirážky - zberateľské predmety a starožitnosti“, a to v závislosti od tovaru, pri ktorom sa uplatní osobitná úprava podľa § 66.

5.5 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.

5.6 Podľa § 3 ods. 5 daňového poriadku, správca dane je povinný vykonať úkony pri správe daní aj z vlastného podnetu, ak sú splnené zákonné podmienky pre vznik alebo existenciu daňovej pohľadávky, a to aj vtedy, ak daňový subjekt nespĺnil riadne alebo vôbec svoje povinnosti.

5.7 Podľa § 3 ods. 6 daňového poriadku, pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon alebo inú skutočnosť rozhodujúcu pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie a ktorých výsledkom je účelové obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, alebo ktorých výsledkom je účelové zníženie daňovej povinnosti, sa pri správe daní neprihliada.

5.8 Podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku, daňový subjekt preukazuje

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

5.9 Podľa § 24 ods. 2 daňového poriadku, správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby

skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

5.10 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.

5.11 Podľa § 45 ods. 1 daňového poriadku, daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo c) predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia a navrhovať dôkazy dostupné správcovi dane, ktoré sám nemôže predložiť, najneskôr do dňa jej ukončenia, e) klásť svedkom a znalcom otázku pri ústnom pojednávaní, f) vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, k spôsobu ich zistenia alebo navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim.

5.12 Podľa § 45 ods. 2 daňového poriadku, kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane tieto povinnosti: c) poskytovať požadované informácie sám alebo ním určenou osobou, d) predkladať v priebehu daňovej kontroly záznamy, ktorých vedenie ukladá osobitný predpis, a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady, vo forme požadovanej správcom dane, ak ich v tejto požadovanej forme vedie, vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené, a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia, e) predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia.

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

6.

6.1 Kasačný súd po oboznámení sa s obsahom administratívneho a súdneho spisu zistil, že vo vzťahu k predmetu kasačných námietok žalobcu sa stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozsudku krajského súdu a na zdôraznenie jeho správnosti doplnia nasledovné dôvody:

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

6.3 Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane dokazovanie vykonáva, vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav vecí čo najúplnejšie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane, kto rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné správne orgány povinné postupovať.

6.4 Podľa rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17.02.2015, aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo,

pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej 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 vykonávajúcom 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 skutočnosť a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

6.5 V tejto súvislosti Najvyšší súd SR poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky, č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z.z.). 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 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 dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený“.

6.6 Z citovaných ustanovení daňového poriadku, ako aj z rozhodnutí Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, či Ústavného súdu Slovenskej republiky má Najvyšší súd SR za to, že dôkazné bremeno v daňovom konaní zaťažuje primárne daňový subjekt. Najvyšší súd SR sa v tomto prípade preto stotožnil s názorom krajského súdu, že žalobca v konaní nepreukázal vznik daňovej povinnosti pri službe deklarovanej vo faktúre č. 3/2011 od dodávateľa DZ Stav, s.r.o., na základe čoho nepreukázal nárok na odpočítanie DPH podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH. Žalobca v konaní pred finančnými orgánmi na preukázanie reálneho uskutočnenia dodania služieb predložil len faktúru č. 3/2011, iné dôkazy na preukázanie reálneho uskutočnenia služieb fakturovaných faktúrou č. 3/2011 žalobca nepredložil. V priebehu vykonávania daňovej kontroly preukazoval žalobca uskutočnenie predmetných služieb len na základe faktúry, iným spôsobom nevedel vierohodne preukázať na materiálnej báze reálne dodanie služieb.

6.7 Podľa názoru Najvyššieho súdu SR žalobca neunesol v administratívnom ani v súdnom konaní dôkazné bremeno a nebolo možné súhlasiť tiež s jeho kasačnými námietkami, keď neuviedol žiadne také skutočnosti, s ktorými by sa daňové orgány nevysporiadali. Dôkazné bremeno spočíva aj na daňovom subjekte a dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Aj v prípade, že by faktúra obsahovala po formálnej stránke všetky predpísané náležitosti, pre daňové účely musia byť skutočnosťami na nej deklarované aj preukázateľné inými dôkazmi, čo v tomto prípade absentovalo.

6.8 Jednou zo základných zásad daňového konania je zásada zákonnosti, ktorá pre správcu dane v daňovom konaní ustanovuje povinnosť postupovať v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi. V zmysle zásady súčinnosti správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi. Pre daňovú kontrolu a daňové konanie je jednou z najvýznamnejších zásad tzv. zásada voľného hodnotenia dôkazov, podľa ktorej správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo.

6.9 Záverom kasačný súd konštatuje, že bolo nesporne povinnosťou žalobcu predložiť dôkazy preukazujúce oprávnenosť jeho nároku na odpočet DPH. Existencia predmetnej faktúry nepostačuje, nakoľko požadovaným spôsobom nepreukazuje reálnu uskutočniteľnosť fakturovaných služieb. Pokiaľ si

platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniiteľné obchody boli reálne uskutočnené, a to práve osobou resp. spoločnosťou uvedenou na faktúre. Výpovede konateľa dodávateľskej spoločnosti počas vykonávania daňovej kontroly žiadnym vierohodným spôsobom nepreukázala reálne uskutočnenie zdaniiteľných obchodov. Výpočúvaná osoba nevedela s určitosťou odpovedať na všetky položené otázky, resp. na otázky, ktoré by preukázali uskutočniteľnosť fakturovaných služieb. Výpočúvaný svedok, konateľ spoločnosti DZ Stav, s.r.o. nevedel odpovedať na základné otázky týkajúce sa predmetného obchodu, ako napríklad o akú stavbu sa jednalo, kde sa mala stavba nachádzať a taktiež nevedel predložiť ani súvisiace účtovné doklady.

6.10 Každý subjekt pri svojom podnikaní musí byť dostatočne predvídavý a obozretný, aby reálny obsah faktúr mohol preukázať aj inými dôkazmi pred daňovými orgánmi, čo žalobca nesporne nepreukázal. Právo na odpočítanie dane sa nevzťahuje na daň, ktorá je splatná len z dôvodu jej uvedenia vo faktúre. Faktúra, ktorú predložil žalobca, neobsahuje konkrétny popis prác, ktoré mali byť uskutočnené, absentuje v nej povinná náležitosť - množstvo a druh dodaného tovaru alebo rozsah a druh dodanej služby. Vo faktúre sa uvádza len: „fakturujem vám za prevedené práce - január - február - marec 2011, podľa dohody v celkovej sume bez DPH 8.000,- €, spolu s DPH 9.600,- €. Najvyšší súd SR sa teda stotožnil s názorom krajského súdu aj v súvislosti s absentujúcimi náležitosťami faktúry č. 3/2011.

6.11 Najvyšší súd SR dospel s poukazom na uvedené k záveru, že námietky žalobcu uvedené v kasačnej sťažnosti nie sú opodstatnené, pretože krajský súd (resp. predtým žalovaný a správca dane) svoje rozhodnutie vydal na základe spoľahlivo zisteného skutkového stavu, použil správny výklad a aplikáciu príslušných ustanovení (§ 49 a 51 zákona o DPH), a aj postupoval zákonne, vychádzajúc zo skutkového stavu zisteného produkovaných v procese dokazovania pri správe daní. Rovnako senát zdôrazňuje, že dôkazne bremeno leží na daňovom subjekte, nie na správcovi dane, preto je daňový subjekt povinný svoje tvrdenia spoľahlivo preukázať. Ak tak neučiní (čo v tomto prípade neurobil, keď žalobca predložil len faktúru a k tomu súvisiace dokumenty, avšak nedokázal preukázať reálne uskutočnenie zdaniiteľného plnenia), nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený.

6.12 Po vyhodnotení závažnosti kasačných dôvodov žalobcu vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu Najvyšší súd SR v zmysle ustanovenia § 461 SSP konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby vyhovel kasačnej sťažnosti žalobcu, pretože konanie pred finančnými orgánmi bolo súladné so zákonom a krajský súd postupoval preto vecne správne, keď žalobu zamietol podľa ustanovenia § 250j ods. 1 O.s.p. Kasačný súd sa stotožnil s právnou argumentáciou krajského súdu a kasačnú sťažnosť žalobcu zamietol.

6.13 Vychádzajúc z uvedeného a s ohľadom na to, že vznesené kasačné námietky neboli spôsobilé na zmenu, alebo zrušenie napadnutého rozsudku Krajského súdu v Žiline, Najvyšší súd SR ako súd kasačný kasačnú sťažnosť žalobcu ako nedôvodnú zamietol podľa § 461 SSP.

7.

7.1 O náhrade trov kasačného konania Najvyšší súd Slovenskej republiky rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP. Žalobca v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov kasačného konania zo zákona prislúcha len výnimočne (§ 168 SSP), preto žalobcovi ani žalovanému právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

#### **Poučenie:**

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